

Sveučilište u Zadru

Odjel za ekonomiju

Diplomski sveučilišni studij menadžmenta

Josipa Labar

**Područja, primjena i izazovi suvremenog
kontrolinga s osvrtom na kontroling lanca
vrijednosti**

Diplomski rad

Zadar, 2018.

Sveučilište u Zadru
Odjel za ekonomiju
Diplomski sveučilišni studij menadžmenta

**Područja, primjena i izazovi suvremenog
kontrolinga s osvrtom na kontroling lanca
vrijednosti**

Diplomski rad

Student:

Josipa Labar

Mentor:

izv. prof. dr. sc. Aleksandra Krajnović

Zadar, lipanj 2018.



IZJAVA O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI

Ja, **Josipa Labar**, ovime izjavljujem da je moj **diplomski** rad pod naslovom **Područja, primjena i izazovi suvremenog kontrolinga s osvrtnom na kontroling lanca vrijednosti** rezultat mogega vlastitog rada, da se temelji na mojim istraživanjima te da se oslanja na izvore i radove navedene u bilješkama i popisu literature. Ni jedan dio mogega rada nije napisan na nedopušten način, odnosno nije prepisan iz necitiranih radova i ne krši bilo čija autorska prava.

Izjavljujem da ni jedan dio ovoga rada nije iskorišten u kojem drugom radu pri bilo kojoj drugoj visokoškolskoj, znanstvenoj, obrazovnoj ili inoj ustanovi.

Sadržaj mogega rada u potpunosti odgovara sadržaju obranjenoga i nakon obrane uređenoga rada.

Zadar, 3. rujna 2018.

SADRŽAJ

SAŽETAK.....	I
SUMMARY	II
1. UVOD	1
1.1. Predmet istraživanja	1
1.2. Ciljevi i svrha istraživanja	1
1.3. Istraživačka pitanja	2
1.4. Metodologija istraživanja	2
1.5. Struktura rada	2
2. POJAM I POIMANJE ULOGE KONTROLERA	3
2.1. Pojam i značenje kontrolinga	3
1.6. Poimanje uloge kontrolinga.....	8
1.6.1. Uloge, funkcije i zadatke kontrolera.....	8
1.6.2. Povijesni razvoj uloge kontrolera kroz različite generacije i koncepcije	10
1.6.3. Uloga kontrolera na strateškoj i operativnoj razini	16
1.6.4. Organizacija kontrolinga u poduzeću.....	19
2. STANJE SUVREMENOG KONTROLINGA	23
3.1. Stanje suvremenog kontrolinga u odabranim zemljama.....	23
3.1.1. Stanje suvremenog kontrolinga (<i>engl. controllership</i>) u SAD-u.....	24
3.1.2. Stanje kontrolinga u Njemačkoj i Francuskoj	25
3.1.3. Stanje kontrolinga u Francuskoj	26
3.2. Razvoj i stanje kontrolinga u Republici Hrvatskoj.....	27
4. KONTROLING LANCA VRIJEDNOSTI.....	34
4.1. Koncept lanca vrijednosti i orijentacija na kontroling poslovnih procesa.....	34
4.1.1. Kontroling inputa.....	35
4.1.2. Kontroling logističkih aktivnosti unutar poduzeća	36
4.1.3. Kontroling procesa proizvodnje i primjena QFD alata kao indikatora razine izvedbe	37
4.1.4. Kontroling logističkih aktivnosti izvan poduzeća.....	38
4.1.5. Kontroling marketinga i prodaje.....	39
4.1.6. Kontroling poslijeprodajnih aktivnosti	40
4.2. Kontroling vezan uz odnose s dobavljačima	40
4.3. Kontroling vezan uz odnose s distributerima i veletrgovcima	42

4.4. Kontroling vezan uz odnose s krajnjim potrošačima.....	44
4.5. Integralni pregled operativnih instrumenata kontrolinga lanca vrijednosti	45
4.5.1. Kontroling nabave i opskrbnog lanca.....	45
4.5.1.2. XYZ analiza kao instrument kontrolinga nabave i opskrbnog lanca	47
4.5.2. Kontroling prodaje i upravljanja ključnim kupcima.....	48
5. BUDUĆNOST KONTROLINGA U HRVATSKOJ – PREMA INOVACIJSKOJ ULOZI KONTROLINGA U PODUZEĆIMA	54
6. RASPRAVA.....	58
7. ZAKLJUČAK	61
Literatura	62
Popis grafikona i slika	71

SAŽETAK

U istraživanju u ovom radu se obrađuje područja, primjena i izazovi suvremenog kontrolinga s osvrtom na kontroling lanca vrijednosti. Kontroling je funkcija koja ima značajnu ulogu u osiguranju podrške menadžerskom odlučivanju na temelju informiranja, savjetovanja i koordiniranja. Ciljevi istraživanja se odnose na istraživanje značenja i uloge kontrolinga u suvremenim poduzećima koja posluju u dinamičnoj i turbulentnoj okolini koja zahtijeva fleksibilnost i prilagodljivost s osvrtom na kontroling lanca vrijednosti. Rezultati istraživanja pokazuju da se kontroling prvo razvio u praksi, a tek potom se počeo teorijski obrađivati što je uzrok različitosti primjene alata kontrolinga u pojedinim zemljama svijeta. U Republici Hrvatskoj je primjena kontrolinga segmentirana i nepotpuna te je nužan daljnji razvoj kontrolinga – prema inovatorskoj ulozi. Kontroling usmjeren na inovaciju koristi se instrumentima i alatima kontrolinga kako bi pravodobno i točno usmjerio menadžersko odlučivanje s obzirom na kompleksnost čimbenika u okruženju. Kako se granice poduzeća sve više zamagljuju i poduzeća posluju u sklopu mreža te lanaca vrijednosti, ključno je proširiti i alate kontrolinga na sve faze stvaranja vrijednosti.

Ključne riječi: kontroling, inovatorska uloga kontrolinga, kontroling lanaca vrijednosti, kontroling u Republici Hrvatskoj

AREAS, APPLICATION AND CHALLENGES OF CONTEMPORARY CONTROLLING WITH EMPHASIS ON VALUE CHAIN CONTROLLING

SUMMARY

The topic of this research is the role and significance of modern controlling function with emphasis on value chain controlling. Controlling is a function that plays a significant role in providing support for managerial decision-making by information, counselling and coordination. The research aims to examine the meaning and role of controlling in modern companies operating in a dynamic and turbulent environment that requires flexibility and adaptability with emphasis on value chain controlling. Research results show that controlling first developed into practice, and then began to be analysed from theoretical point of view, which is the cause of the diversity of application of controlling tools in some countries of the world. In the Republic of Croatia, the application of controlling is segmented and incomplete, and further development of controlling is necessary - in line with the innovative controller role. Innovation-oriented controlling uses controlling instruments and tools to timely and accurately direct management decision-making in view of the complexity of factors in the environment. As business boundaries become more blurred and companies operate within the network of value chains, it is crucial to extend controlling tools at all stages of value adding process.

Key words: controlling, innovation role of controlling, value chain, controlling in Republic of Croatia

1. UVOD

Kontroling je poslovna disciplina koja se prvotno razvila u praksi, a potom je postala predmetom teorijskog izučavanja. Temeljni motiv za korištenje alata kontrolinga u poslovanju je informiranje menadžera kao donositelja odluka o poslovanju u budućnosti uz pružanje savjetodavne podrške. Kontroling ima važnu ulogu u analizi uspješnosti dosadašnjeg poslovanja i predviđanju trendova koji će utjecati na poslovanje u budućnosti. Potreba za orijentacijom kontrolinga na budućnost postaje sve značajnija zbog povećanja kompleksnosti i dinamičnosti poslovnog okruženja poduzeća.

1.1. Predmet istraživanja

Kontroling je poslovna disciplina koja se prvotno razvila u praksi, a potom je postala predmetom teorijskog izučavanja. Temeljni motiv za korištenje alata kontrolinga u poslovanju je informiranje menadžera kao donositelja odluka o poslovanju u budućnosti uz pružanje savjetodavne podrške. Kontroling ima važnu ulogu u analizi uspješnosti dosadašnjeg poslovanja na temelju financijskih i nefinancijskih pokazatelja, ali i ulogu u predviđanju trendova koji će utjecati na poslovanje u budućnosti. Potreba za orijentacijom kontrolinga na budućnost postaje sve značajnija zbog povećanja kompleksnosti i dinamičnosti poslovnog okruženja poduzeća.

1.2. Ciljevi i svrha istraživanja

Ciljevi istraživanja u novom radu su:

1. istražiti pojam i ulogu kontrolinga u poslovanju,
2. istražiti razinu razvoja kontrolinga u Njemačkoj i anglo-saksonskim zemljama,
3. istražiti ulogu kontrolinga u uvjetima turbulentnog okruženja,
4. istražiti na koji se način kontroling primjenjuje na analizu cjelokupnog lanca vrijednosti,
5. utvrditi kako usmjeriti razvoj kontrolinga prema inovatorskoj ulozi.

Svrha istraživanja u radu je utvrditi na koji način kontroling pridonosi uspješnosti poslovanja poduzeća i na koji način se kontroling transformira u funkciju koja nije orijentirana (samo) na kontrolu ostvarenih rezultata, već i na razvoj scenarija za donošenje menadžerskih odluka.

1.3. Istraživačka pitanja

U radu se polazi od sljedećih istraživačkih pitanja:

- Što je kontroling i kako se razvijao kao poslovna disciplina?
- Koje su razlike u poimanju kontrolinga u Njemačkoj i anglo-saksonskim zemljama?
- Koji su izazovi kontrolinga u suvremenom kompleksnom okruženju?
- Kako i zašto razvijati kontroling lanca vrijednosti?
- Koja je uloga i područje kontrolinga lanca vrijednosti?
- Zašto je potrebno razvijati ulogu kontrolera kao inovatora i kako to postići?

1.4. Metodologija istraživanja

U istraživanju se koriste sekundarni izvori podataka dostupni u knjigama, online bazama podataka i na Internetskim stranicama. Ključne znanstveno-istraživačke metode koje će se koristiti u istraživanju su metoda analize dostupne literature kako bi se izradio koncept istraživanja, metoda deskripcije i kompilacije kako bi se prikazali rezultati dosadašnjih istraživanja i metoda sinteze, indukcije i dedukcije kako bi se rezultati dosadašnjih istraživanja iskoristili s ciljem stvaranja preporuka za razvoj inovatorske uloge kontrolera u budućnosti.

1.5. Struktura rada

Rad se sastoji od ukupno sedam poglavlja. U uvodnom poglavlju prikazani su predmet, cilj i svrha istraživanja, istraživačka pitanja te metodologija i struktura rada. Pojam i poimanje uloge kontrolera tema su drugog poglavlja. U trećem poglavlju je predstavljeno stanje suvremenog kontrolinga na temelju usporedbe razvojne razine kontrolinga u SAD-u, Njemačkoj, Francuskoj i Hrvatskoj. U četvrtom poglavlju je prikazan značaj lanca vrijednosti

u stjecanju konkurentske prednosti suvremenih poduzeća i primjena alata kontrolinga u različitim fazama lanca vrijednosti. Peto poglavlje prikazuje smjernice za budućnost kontrolinga u Hrvatskoj. U raspravi je odgovoreno na istraživačka pitanja. Zaključak predstavlja sintetički osvrt na osnovna poglavlja i teme rada.

2. POJAM I POIMANJE ULOGE KONTROLERA

U suvremenom poslovnom okruženju dolazi do sve bržih promjena i zaoštavanja konkurentskih odnosa. Brzo i dinamično okruženje nameće potrebu za učinkovitijim i bržim donošenjem menadžerskih odluka s ciljem adekvatnog odgovora na promjene u makro i mikrookruženju poduzeća. Upravo zbog povećanja značenja planiranja na strateškoj, taktičkoj i operativnog razini, sve veći broj poduzeća prepoznaje potrebu za uvođenjem i kontinuiranom primjenom kontrolinga.

Kontroling predstavlja savjetodavnu i informativnu menadžersku funkciju koja je orijentirana na ispitivanje sukladnosti postignutih u odnosu na planirane poslovne rezultate i ciljeve i na donošenje preporuka o načinima optimizacije poslovanja poduzeća u budućnosti. Promjene u okolini kao čimbenik neophodnosti kontrolinga naglašene su i u istraživanju Krajnović, Lordanac-Lukavac i Jović (2012) koji ističu da „turbulentna okolina i aktualni gospodarski uvjeti prisiljavaju poduzeća na brzo i fleksibilno prilagođavanje promjenama. Preduvjet za to je učinkovit sustav menadžmenta i kontrolinga.“ Osmanagić-Bedenik (2004:23) naglašava da u stabilnom poslovnom okruženju nije bilo značajne potrebe za provedbom kontrolinga jer su okruženje obilježavale „rijetke promjene uvjeta poslovanja, učestalo ponavljanje istih ili sličnih situacija, korištenje provjerenih tehnoloških postupaka i niska razina inovativnosti.“ Danas su uvjeti u okruženju dijametralno suprotni – promjene su brze i dinamične, rijetko se ponavljaju isti ili slični poslovni scenariji, a ulaganje u inovacijske sposobnosti postaje osnova uspješne konkurentske borbe na suvremenom tržištu.

2.1. Pojam i značenje kontrolinga

Učinkovitost sustava kontrolinga postiže se putem uspostave željenih standarda izvedbe pomoću dostižnih, mjerljivih, razumno postavljenih i terminski uvjetovanih ciljeva te

usporedbom ostvarenih u odnosu na planirane rezultate. Ključna aktivnost koja usmjerava orijentaciju kontrolinga na budućnost poslovanja i time ga razlikuje od menadžerske kontrole je predlaganje preventivnih i korektivnih mjera usmjerenih na dostizanje željenih poslovnih rezultata (Rupčić i Datković, 2013).

Kontroling se kao poslovna disciplina može razviti samo ukoliko poduzeće ima jasno i mjerljivo uspostavljen sustav strateškog, taktičkog i operativnog planiranja te ukoliko postoji poveznica između funkcije planiranja i kontrole u pojedinim segmentima poslovanja te na razini cjelokupnog poslovnog sustava (Garrison et al, 2009). Kako bi se uspostavila spona između planiranja i kontrole, nužno je definirati poslovne ciljeve ili standarde izvedbe kao prirodne i vrijednosne pokazatelje. Pritom je potrebno definirati razlog odstupanja i napraviti sve kako bi se planirane veličine ostvarile. Mjerenje učinkovitosti poslovanja obično se odnosi na pet temeljnih, međusobno povezanih, područja: novac, obično se mjeri kroz profit; izlazno/ulazni odnosi ili produktivnost; kupac, kroz naglasak na kvalitetu, inovacije i adaptacija na promjene i ljudski resursi (Barth i Barth, 2008).

Unutar navedenih pet operacijskih područja, standardne pojedinačne mjere performansi mogle bi biti postavljene mjere za ocjenu produktivnosti, kvalitete, učinkovitosti zaliha, učinaka vremena rukovođenja, učinaka preventivnog održavanja, kao i mjere za ocjenu drugih performansi i njihove iskorištenosti. Konkretno mjere mogu uključivati (Barth i Barth, 2008):

- troškove kvalitete koji se mjere kao budžetirani troškovi, u odnosu na stvarne troškove kvalitete,
- varijance koje se mjere kao standard veličina troška, u odnosu na stvarne troškove,
- troškovno razdoblje u kojem se mjeri odnos budžeta i stvarnih troškova,
- profitni doprinos izražen u novčanim jedinicama,
- promet zaliha koji se mjeri kao stvarni u odnosu na planirani prihod.

Usporedba i analiza ostvarenog i planiranog učinka je različita za svaki poslovni subjekt, ali s aspekta kontrolinga način mjerenja ostvarenog učinka, ostaje isti kod svih poslovnih subjekata. Povezivanje svih segmenata rada zadatak je kontrolinga i kontrolinškog planiranja. Ocjena uspješnosti u ispunjenju poslovnih standarda generira se na temelju dostupnih internih izvora podataka sadržanih u prodajnim, proizvodnim ili financijskim izvješćima o poslovanju poduzeća. Standardi s kojima se uspoređuje razina izvedbe u poduzeću se mogu izraziti kao prirodni ili vrijednosni pokazatelji, a prilikom mjerenja razine izvedbe koriste se različite

vrste izvješća i podataka, od anketa o stupnju zadovoljstva kupaca ukupnom kvalitetom proizvoda i usluga do rezultata ocjene performansi zaposlenih te financijskih i proizvodnih i prodajnih izvješća (Garrison et al, 2009).

U generiranju smjernica, odnosno preventivnih i korektivnih mjera s ciljem optimizacije poslovnih rezultata, od kontrolera se zahtijeva usmjerenost na financijske i nefinancijske performanse poslovanja. Razlog tome leži u činjenici da se nefinancijske performanse poslovanja poput orijentacije na poslovne procese, učenje i razvoj te kupce, u konačnici odražavaju na financijski rezultat, što je opisano u *Balanced Scorecardu* ili sustavu uravnoteženih ciljeva kao jednom od značajnih alata suvremenog kontrolinga (Krajnović, Lordanac-Lukavac i Jović (2012). Nakon opisa temeljnih značajki kontrolinga kao savjetodavne i informativne funkcije menadžmenta, na slici 1 su predstavljeni pristupi definiranju kontrolinga kao poslovne discipline.

Slika 1. Pristupi definiranju kontrolinga

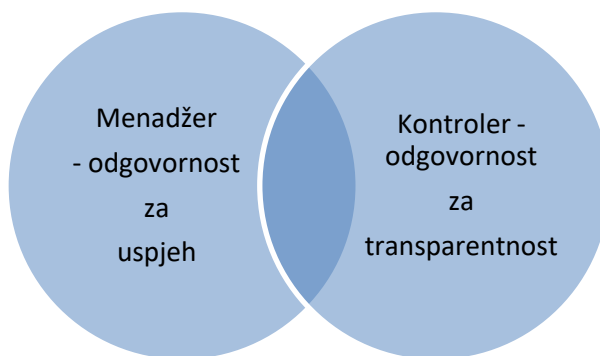
Autor	Definicija kontrolinga
Špac (2008)	„funkcionalan instrument upravljanja koji podržava poduzetnički proces upravljanja i odlučivanja kroz usmjerenu (ciljanu) doradu i preradu informacija, kao i pomoć menadžmentu“
Luković i Lebefromm (2009)	„proces koji nastaje kao rezultat usklađenih zajedničkih napora menadžmenta (individualnog, ili timskog) i kontrolera, u svrhu ostvarenja zacrtanog cilja gospodarskog subjekta.“
Očko i Švigir (2009)	„skup multidisciplinarnih znanja koja su potrebna kako bi se na temelju bezbrojnih podataka iz poduzeća, ali i izvan njega, prikupilo optimalan broj onih koji su nužni menadžerima te svim koji upravljaju poduzećem za kvalitetno odlučivanje.“
Vuko i Ojvan (2013) prema Međunarodna grupacija za kontroling	„kontroleri dizajniraju i prate proces upravljanja ciljevima, planiranjem i kontrolom i na taj način djeluju zajednički s upravom kako bi postigli ciljeve“

Izvor: obrada autora

Svim prikazanim definicijama kontrolinga je zajedničko usmjerenje kontrolinga na savjetodavnu podršku procesu donošenja menadžerskih odluka putem pribavljanja i obrade za odlučivanje relevantnih podataka i informacija. Osim informacijske uloge kontrolera, istaknuta je njegova savjetodavna uloga koja se ogledava u usmjerenosti na postizanje poslovnih ciljeva. Kontroler ne donosi odluke izravno i po tome se razlikuje od menadžera, ali

analizom i preradom informacija generira smjernice za buduće poslovanje na temelju kojih menadžer donosi odluke. U definiciji Lukovića i Lebefromma (2009) te definiciji Međunarodne grupacije za kontroling (*engl. ICA – International Controlling Association*) naglašena je spona između rada menadžera i kontrolera koju je potrebno detaljnije razjasniti. Spona između menadžmenta i kontrolinga je prikazana na slici 2.

Slika 2. Spona između menadžera i kontrolera



Izvor: vlastita izrada autora prema Luković i Lebefromm (2009)

Menadžerska odgovornost je vezana uz projekte, proizvode, odjele i strategijske pozicije uspjeha, dok je kontroler odgovoran za transparentnost informacija, njihovo pravodobno pružanje i koordiniranje te ima ulogu moderatora planiranja. Iz svega navedenog proizlazi da je kontroling proces koji nastaje kao rezultat usklađenih zajedničkih napora menadžmenta i kontrolera u svrhu ostvarenja zacrtanog cilja gospodarskog subjekta (Luković i Lebefromm, 2009).

Definicija Međunarodne grupacije za kontroling naglašava da kontroleri djeluju „*zajednički s upravom kako bi postigli ciljeve*.“ Upravo zajedničko djelovanje menadžera i kontrolera je na slici 2 prikazano kao područje u kojem se menadžerska i kontrolerska uloga preklapaju. Orijentiranost na ciljeve te sponu između menadžerskih funkcija planiranja i kontrole zajednička je i menadžmentu i kontrolerima. Međutim, menadžeri i kontroleri ujedno imaju bitno različite uloge u poduzeću. Menadžeri su odgovorni za donošenje odluka i odabir strateškog, taktičkog i operativnog usmjerenja poduzeća, dok uloga kontrolera nije samostalno odlučivanje, već generiranje smjernica za donošenje odluke na temelju validnih i relevantnih podataka i informacija. Može se zaključiti da je uloga kontrolinga osigurati alate koji podupiru racionalno, na analizi situacije temeljeno menadžersko odlučivanje. Ulogu kontrolinga kao podrške menadžmentu naglašava i Osmanagić-Bedenik (2007) ističući da je

„kontroling suvremena filozofija i poslovna funkcija, stručna podrška menadžmentu; on pridonosi transparentnosti te koordinaciji i integraciji poslovanja organizacije.“

Kontroling podržava menadžment u ciljnom prilagođavanju poduzeća unutarnjim i vanjskim promjenama, potpora je u upravljanju i odlučivanju te je stručna podrška u procesu vođenja. Područje odgovornosti menadžera i kontrolera jasno je razgraničeno: menadžer je odgovoran za uspjeh, a kontroler za njegovu transparentnost kroz informacijsku i analitičku ulogu. Konačnu odluku uvijek donosi menadžer, a kontroler je može pripremati, usklađivati pojedine aktivnosti i prema potrebi, nadgledati njezinu realizaciju. Kontroling dopunjava i integrira menadžment u konceptualnom, funkcionalnim, institucionalnom i osobnom smislu. Ukoliko postoji zainteresirani menadžment koji dobro razumije koja je funkcija i svrha kontrolinga, te ima percepciju o tome što mu sve treba da bi i donosio dovoljno kvalitetne odluke, tada kontroling može iskazati svoj puni potencijal kao stručna podrška menadžerskom odlučivanju. Ukoliko to menadžment dopusti, kontroling može imati ulogu „desne ruke“. Uvjet da se kontroling razvija kao partner i desna ruka menadžmenta, u osnovi, proizlazi iz profila zadataka koji se na njega odnose, kao i na zadovoljavanje potreba menadžmenta za informacijama. Kontroling podržava sve relevantne funkcije vodstva i brine se o provođenju odluka, ali nije direktno odgovoran za njihovo provođenje. Osnovna odgovornost ostaje na menadžmentu, a na kontrolingu ostaje funkcijska odgovornost (Osmanagić-Bedenik, 2004; Luković i Lebefromm, 2009).

Razvojem poduzeća, menadžment i kontroling postaju koordinatori aktivnosti te dopuštaju participaciju u donošenju različitih odluka i usklađivanju procesa te omogućavaju cjelovitiji pogled na sveukupni cilj poduzeća. Primjenom koordinacije i integracije kao osnovnih principa kontrolinga omogućuje se konkretnija suradnja s menadžmentom poduzeća. Kontroling je odgovoran za oblikovanje i povezivanje sustava vrijednosti (vrednota), planiranja, kontrole, informiranja, organiziranja i upravljanja ljudskim potencijalima te za njihovo trajno usklađivanje. Suradnja kontrolinga i menadžmenta usko je vezana za stil odlučivanja. Demokratski i participativni stilovi vođenja uvelike utječu na razvoj kontrolinga i njegovu suradnju s menadžmentom (Osmanagić-Bedenik, 2004).

Pojam kontrolinga nema jedinstvenu i univerzalno prihvaćenu definiciju (Vuko i Ojvan, 2013). Razlog tome je što se kontroling prvo razvio u praksi, a tek potom je analiziran u teorijskim raspravama. Stoga je razvoj kontrolinga popraćen određenom dozom „samorazumljivosti“ (Osmanagić-Bedenik, 2007). Razvoj kontrolinga se razlikovao i s

obzirom na geografski kriterij. Tako je na anglo-saksonskom području kontroling jedna od menadžerskih funkcija, dok se na njemačkom području kontroling definira u svojstvu spone planiranja i kontrole kao menadžerskih funkcija. Anglo-saksonsko poimanje kontrolinga podrazumijeva uključenost kontrolinga u ključne menadžerske zadatke planiranja, organizacije i vođenja te se stoga kontroling ne interpretira kao isključiva zadaća kontrolera, dok je u njemačkoj literaturi kontroling zasebna disciplina kojom se uspoređuju rezultati i planirani ciljevi i definiraju smjernice budućeg poslovanja. (Luković i Lebefromm, 2009; Bartolomeo et al, 2009)

1.6. Poimanje uloge kontrolinga

Funkcija kontrolinga podrazumijeva praćenje postojećih postavljenih performansi i utvrđivanje odstupanja od standarda. Kontroling se sastoji od tri koraka koji uključuju utvrđivanje standarda učinaka, uspoređivanje stvarnih rezultata u odnosu na postavljene standarde i poduzimanje korektivnih akcija kada je to potrebno. (Osmanagić-Bedenik, 2004) Izvedbeni standardi često se iskazuju u monetarnim terminima, kao što su prihodi, troškovi ili dobit, ali također mogu biti iskazani i u drugim pokazateljima, kao što su proizvedene jedinice, broj neispravnih proizvoda ili razine pruženih usluga kupcima. Mjerenje performansi se može obaviti na nekoliko načina, ovisno o standardima, uključujući i financijska izvješća, prodajna izvješća, proizvodne rezultate, zadovoljstvo kupaca, kao i formalne ocjene rada.

1.6.1. Uloge, funkcije i zadatke kontrolera

Menadžeri na svim razinama objavljuju menadžerske funkcije kontrolinga u određenoj mjeri. Menadžerska funkcija kontrolinga se ne povezuje sa pojmom kontrole u ponašanju ili manipulativnom smislu, već se odnosi na ulogu u poduzimanju potrebnih radnji kako bi se osiguralo da se sve aktivnosti podređenih obavljaju po redoslijedu i pravilima kako bi se na najbolji način doprinijelo ostvarivanju organizacijskih ciljeva ovog odjela. Da bi kontroling bio učinkovit on zahtijeva postojanje plana, jer planiranje sadrži potrebne standarde ili ciljeve. Kontroling također zahtijeva jasno razumijevanje o tome gdje leži odgovornost za odstupanja od standarda. (Garrison et al, 2010)

Kontroling se razvija kao sustav šest osnovnih činitelja kontrolinga koji su zajedno, usmjereni na realizaciji osnovnog cilja tvrtke. To su:

- specifična filozofija kao dio poslovne filozofije,
- dužnosti i obveze na svim nivoima odlučivanja i rada,
- povezano odlučivanje usmjereno na parcijalni problem,
- instrumentarij kontrolinga,
- organizacijska struktura i pozicioniranje kontrolinga,
- širina spoznaja, obrada i sustav distribucije i informacija (Luković i Lebefromm, 2009).

Funkcije kontrolinga i njegovi osnovni zadaci uzročno-posljedično su povezani i nisu jednakog značenja jer se prilagođavaju potrebama gospodarskog subjekta. Uloga suvremenog kontrolinga sastoji se od niza funkcija i zadataka prikazanih slikom 3.

Slika 3. Funkcije i zadaci kontrolinga

Funkcije kontrolinga	Zadaci kontrolinga
<ul style="list-style-type: none"> - Zadatak kontrolinga je osiguranje racionalnosti vođenja. - Kontroling samim tim nije odvojen od vođenja, ali ga je moguće jasno ograničiti. 	Koordiniranje
<ul style="list-style-type: none"> - Opseg i izražavanje kontrolinga se određuju u zavisnosti od opsega i izražavanja vodstva. 	Planiranje
<ul style="list-style-type: none"> - U različitim kontekstima vođenja leži temelj kontrolinga u različitim područjima. To pridonosi objašnjenju heterogenosti kontrolinga u praksi, kao i njegovih teorijskih stajališta. 	Upravljanje Nadzor
<ul style="list-style-type: none"> - Nositelji zadataka kontrolinga su kontroler, menadžeri (interpersonalno osiguranje racionalnosti) i nositelji drugih vanjskih financija (savjetnici i sl.) 	Prikupljanje i obrada podataka

Izvor: Horvath, P. (2006), cit. u Luković i Lebefromm, (2009)

Kako je opisano na slici 3, prva zadaća i funkcija kontrolera proizlazi iz njegove uloge u koordiniranju poslovnih aktivnosti. Koordiniranje aktivnosti nužan je preduvjet uspješne izvedbe funkcije vođenja, posebice u velikim, divizijskim organizacijskim strukturama. Kontroler doprinosi koordinaciji kroz kros-funkcijski pristup prikupljanju i obradi informacija kojim menadžer stječe povezan i cjelovit uvid u poslovanje različitih segmenata poduzeća.

Kontroleri su savjetnici u procesu planiranja, a njihova uloga je često heterogena jer je podređena potrebama menadžera. Ulogu u prikupljanju i obradi podataka kontroleri obavljaju u suradnji s voditeljima ostalih poslovnih odjela. Uvođenje i učinkovita primjena pojedinih funkcija i zadataka kontrolinga u bilo kojem poslovnom subjektu pridonosi transparentnosti poslovanja i povećanju senzibilnosti menadžmenta prema unutarnjim i vanjskim promjenama. (Luković i Lebefromm, 2009)

1.6.2. Povijesni razvoj uloge kontrolera kroz različite generacije i koncepcije

U dosadašnjem izlaganju o pojmu kontrolinga istaknuta je spona između razvoja kontrolinga i obilježja poslovnog okruženja. Uvjeti u okruženju uvjetovali su razvoj i evoluciju kontrolinga iz registratorske uloge u ulogu navigatora i inovatora (Špac i Mošnja-Škare, 2009). Iako se preteče suvremenog kontrolinga na području Velike Britanije mogu pratiti od 15. stoljeća, značajnija potreba za razvojem kontrolinga je prepoznata tijekom Velike depresije između 1929.-1933. godine. Korporacije u SAD-u, s naglaskom na *General Motors* i *DuPont*, prve su počele s primjenom kontrolinga jer su bile usmjerene na maksimizaciju profita i povećanje učinkovitosti poslovanja (Kaplan, 1984; Očko-Švigir, 2009). Kao osnova za povećanje učinkovitosti i maksimizaciju profita prepoznato je odlučivanje utemeljeno na relevantnim, pouzdanim i točnim informacijama o svim aspektima poslovanja poduzeća. Osim potrebe za povećanjem učinkovitosti u razdoblju gospodarske krize, *General Motors* i *DuPont* su se susreli s problemom učinkovitog menadžerskog upravljanja u divizijski ustrojenim organizacijama u kojima je poslovanje složeno i geografski disperzirano. U takvim uvjetima je nastala potreba za učinkovitim integriranjem informacija iz pojedinih podsustava (divizija) što je osigurano upravo temeljem primjene alata kontrolinga. (Chareonsuk i Chansa-Ngavej, 2007)

Razvoj korporativnog upravljanja tijekom 20. stoljeća dodatno je povećao potrebu za kontrolingom poslovanja. U korporacijama, osobito na području anglo-saksonskih zemalja, prisutan je visok stupanj razdvojenosti između upravljačke i vlasničke funkcije što nameće potrebu za razvojem snažnih mehanizama kontrole rada menadžera (Tipurić, 2008). Jedna od zadaća profesionalnog korporativnog menadžmenta je pravodobno i točno izvještavanje ostalih korporativnih dionika (s naglaskom na vlasnike i dioničare) o financijskim i

nefinancijskim performansama u poslovanju korporacije s naglaskom na izradu smjernica za optimizaciju poslovanja.

Nakon Drugog svjetskog rata prepoznata je potreba za primjenom alata kontrolinga u kontinentalnoj Europi pri čemu je prednjačila Njemačka. Korporacije koje su predvodile u razvoju kontrolinga na području Njemačke su *Mercedes – Benz* i *Siemens*. Cilj primjene kontrolinga je bio dati učinkovit odgovor na krizne uvjete u poslijeratnom gospodarstvu kroz menadžersko odlučivanje utemeljeno na relevantnim i pouzdanim informacijama o stanju poduzeća. Kontroling se u drugoj polovici 20. stoljeća postupno počeo širiti na Austriju, Švicarsku, Italiju i Francusku, i to uslijed ulaska američkih korporacija na tržišta navedenih zapadno-europskih zemalja. Kontroling je prvenstveno razvijen kao alat velikih korporacija, no uslijed povećanja konkurentskih pritisaka, potreba za kontrolingom postala je prepoznata i u srednje velikim te malim poduzećima. Razlika između primjene kontrolinga u malim i velikim poduzećima ne ogleda se u značenju ili ciljevima kontrolinga, već u organizacijskoj poziciji. Dok je za kontroling u velikim poduzećima zadužena specijalizirana poslovna funkcija ili zaseban organizacijski odjel, u malim poduzećima sve poslove kontrolinga uglavnom obavlja jedna osoba s adekvatnim znanjima i kompetencijama (Osmanagić-Bedenik, 2004). Potrebu za primjenom kontrolinga u malim i srednje velikim poduzećima su istraživale Krajnović, Lordanac-Lukavac i Jović (2012) te su zaključile da „instrumenti kontrolinga, strateško promišljanje i sistemski pristup, postaju conditio sine qua non suvremenog menadžmenta, kako u velikim korporacijama, tako i u malim i srednjim poduzećima.“

Dosadašnji razvoj kontrolinga moguće je pratiti kroz tri konceptualno različite faze koje se nazivaju i generacijama kontrolinga, a to su:

- uloga kontrolera kao registratora,
- uloga kontrolera kao navigatora i
- uloga kontrolera kao inovatora (upravljačko računovodstvo). (Osmanagić-Bedenik, 2004)

Dok su poduzeća poslovala u stabilnoj okolini, kontroler je imao primarno ulogu registratora koji je bio usmjeren na pravodobnost i točnost računovodstvenog izvješćivanja. Barth i Barth (2008) naglašavaju da „u relativnom stabilnom okruženju, kontroler ima ulogu registratora orijentiranog na točnost računovodstvenih izvješća“. Opisana orijentacija kontrolinga rezultat je sporih promjena u okruženju kojima se poduzeće imalo vremena prilagoditi i relativnom

jednostavnošću čimbenika koji su utjecali na cjelokupno poslovanje poduzeća u okruženju. U relativno stabilnom okruženju, fokus rada kontrolera je bio na uspostavi racionalizacije i optimizacije troškova poslovanja (Barth i Barth, 2008). Analizirajući ulogu kontrolera kao registratora, Draženović i Britvić (2011) ističu da je „kontroler imao funkciju registratora što znači da kontroler poštuje načela urednosti i točnosti, a najčešće obavlja funkciju voditelja računovodstva i služi se prvenstveno knjigovodstvom, izradom bilance i kalkulacija (Draženović i Britvić, 2011). Prikaz zadaća kontrolera kao registratora upućuje na visoku razinu povezanosti između financijske i računovodstvene funkcije poduzeća i kontrolinga koja se ogleda u isključivoj orijentaciji na financijske i kvantitativne parametre u poslovanju kao temelj za donošenje menadžerskih odluka.

Povećanje kompleksnosti u poslovnom okruženju na međunarodnoj razini moguće je pratiti od 1970.-ih godina. U to vrijeme ujedno dolazi do povećanja rizičnosti u provedbi poslovnog planiranja i raste potreba za fleksibilnošću u poslovanju poduzeća. Viši stupanj rizičnosti u procesu planiranja generirao je i potrebu za razvojem navigatorske uloge kontrolera. Kontroler – navigator, se osim na analizu točnosti i pravodobnosti računovodstvenih izvješća, orijentirao i na primjenu alata koji su bili usmjereni na budućnost poslovanja. Jedan od primarnih alata kontrolera kao navigatora je proračun te nadzor nad njegovom realizacijom. U analizi uspješnosti poslovanja kontroleri - navigatori su se često koristili točkom pokrića ili pragom rentabilnosti kao izrazom (financijske) uspješnosti poslovanja. (Osmanagić-Bedenik, 2004)

Barth i Barth (2008) vezuju ulogu kontrolera kao navigatora uz uvjete djelomično dinamične okoline te ističu da „u uvjetima djelomično dinamične okoline temeljnu ulogu ima integracija i povezivanje funkcija planiranja i kontrole.“ Na temelju definicije uloge kontrolera kao navigatora se zaključuje da se orijentacija kontrolinga kao poslovne discipline orijentirane na budućnost počinje postupno razvijati 1970.-ih godina uslijed povećanja dinamike okruženja.

Tijekom 1990.-ih godina okruženje poduzeća postaje sve dinamičnije pod utjecajem ekonomske globalizacije i liberalizacije tržišta, a broj aktera u mikro i makrookruženju koji značajno utječu na uspješnost poslovanja poduzeća se počinje drastično povećavati. Temeljno obilježje iznimno dinamične okoline je rast konkurentskih pritisaka na koje poduzeće treba odgovoriti učinkovitim menadžerskim odlučivanjem koje odražava sposobnosti brze prilagodbe ključnim silnicama u okolini. Barth i Barth (2008) naglašavaju da se u „uvjetima iznimno dinamične okoline razvija uloga kontrolera kao inovatora, orijentiranog na proces

rješavanja problema (njem. Problemlösungsprozess) i eliminaciju uzroka ranih signala upozorenja.“ U opisanoj ulozi kontrolera kao inovatora vidljiva je orijentacija na budućnost kroz anticipiranje mogućih kriznih situacija u poslovanju i rješavanje istih u ranim fazama kada postoje tek rani znakovi i signali da bi kriza mogla nastati. U inovatorskoj ulozi kontrolera naglašena je orijentacija na pružanje smjernica o uspješnim pravcima usmjeravanja poslovanja u budućnosti.

Goretzki i Strauss (2017) ističu da je do sredine 1990.-ih godina većina poduzeća u razvijenim zemljama podrazumijevala da funkcija kontrolinga uključuje budžetiranje, operativno planiranje i menadžment troškova. Na prijelazu u 21. stoljeće se razvilo poimanje kontrolera kao opskrbljivača i interpretatora ključnih informacija u donošenju menadžerskih odluka i koordinatora operativnih aktivnosti. Naglasak je na razvoju koordinacijske i integracijske uloge kontrolera. U brojnim poduzećima diljem svijeta nije razvijena uloga kontrolera kao inovatora, već se njegova uloga ograničava na registratorsku ili navigacijsku ulogu što onemogućuje adekvatan odgovor poduzeća na promjene u okruženju. (Goretzki i Strauss, 2017)

Različito poimanje uloge kontrolera u poslovanju potrebno je analizirati u sklopu različitih kontrolerskih koncepcija koje su rezultat značajki poslovnog okruženja. Osmanagić-Bedenik (2004) ističe da su koncepcije kontrolinga sljedeće:

- računovodstveno-orijentirana koncepcija,
- informacijski orijentirana koncepcija,
- upravljački orijentirana koncepcija,
- načela praktičara i
- upravljačko računovodstvo.

Računovodstveno orijentirana koncepcija kontrolinga je ekvivalent ulozi kontrolera kao registratora u poduzeću. Kontroler se u računovodstvenoj koncepciji uglavnom vodi računovodstvenim izvješćima kao izvorom informacija i sagledava cjelokupno poslovanje poduzeća kroz kvantitativnu prizmu. „Računovodstvo predstavlja jednu od najznačajniji grana za uspješno provođenje kontrolinga. Upravo zbog toga je presudna kvaliteta temeljnih financijskih izvještaja koji su osnovni rezultat računovodstvenog djelovanja“ (Očko i Švigir, 2009). Kontroler se služi i sustavom obračuna troškova, prihoda i učinaka s ciljem prezentiranja informacija menadžmentu poduzeća. Cilj kontrolinga u računovodstveno

orijentiranoj koncepciji je prikaz točnih i značajnih računovodstvenih informacija koje su stručna podrška menadžerskom odlučivanju.

Na računovodstvenu koncepciju kontrolinga se postupno nadograđuje informacijska koncepcija. Cilj informacijske koncepcije je proširiti opseg izvora informacija koje se koriste s ciljem analize poslovanja od strane kontrolera. Naglasak na informacijskoj dimenziji kontrolinga je osobito značajan u multinacionalnim, divizijski ustrojenim poduzećima kojima je integracija pojedinih segmenata poslovanja u cjelinu osobit izazov. Razvoj informacijske tehnologije je jedan od čimbenika koji je omogućio informacijski orijentiranu koncepciju kontrolinga. Informacijski orijentirana koncepcija kontrolinga podržana je razvojem upravljačkih informacijskih sustava. Marchard [et al] (2002) ističu da je opći zadatak u informacijskoj koncepciji kontrolinga koordinacija u prikupljanju i u korištenju informacija, odnosno usklađivanje potreba, proizvodnje i ponude informacija. Priprema potrebnih informacija pretpostavka je cilju usmjerenog upravljanja. Za osiguranje svrsishodnog korištenja informacija kontroling surađuje i u procesu planiranja i kontrole. Kontroling je zadužen za koordinaciju između planiranja, kontrole i informiranja: on utječe na oblikovanje tih funkcija i na način njihova povezivanja.

Upravljački orijentirana koncepcija kontrolinga ima osobito važnu ulogu u velikim poduzećima koja se sastoje od niza organizacijskih podsustava. U takvim poduzećima značajni izazovi proizlaze iz potrebe za koordinacijom i integracijom pojedinih segmenata poslovanja. Koordinirani i integrirani pristup pojedinim segmentima poslovanja se osigurava kroz povezivanje funkcija planiranja i kontrole i isporuku savjetodavnih usluga menadžmentu poduzeća. „Cilj upravljački usmjerene koncepcije kontrolinga je povećanje sposobnosti reakcije (efikasnosti) i aktivnog prilagođavanja (efektivnosti) sustava vođenja kako bi se ostvarili ciljevi poduzeća odnosno porast sposobnosti aktivnog i pasivnog prilagođavanja promjenama unutar i izvan poduzeća“ (Osmanagić-Bedenik i Ivezić, 2006). Upravljački orijentirana koncepcija kontrolinga se vezuje uz povećanje složenosti i dinamičnosti uvjeta u okolini te se razvija s ciljem sposobnosti učinkovitog odgovora na promjene u okruženju poduzeća.

Kako suvremeno poslovno okruženje postaje sve dinamičnije, kompleksnije i turbulentnije, tako se stavlja sve veći naglasak na pronalazak adekvatnih alata u kontrolingu čime se ujedno naglašavaju praktična načela ove poslovne discipline (načela praktičara). Potreba za iznalaženjem adekvatnih alata u kontrolingu kao poslovnoj disciplini proizlazi iz povećanja

opsega radnih zadataka kontrolera u području poslovnog izvješćivanja, izrade smjernica i suradnje pri definiranju ciljeva te na zadacima učinkovite koordinacije projekata.

Upravljačko računovodstvo predstavlja skup računovodstvene, informacijske i upravljački orijentirane koncepcije kontrolinga koji je udružen s načelima praktičara. Iz samog naziva discipline se zaključuje da je primarna orijentacija upravljačkog računovodstva usmjerena na zadovoljavanje menadžerskih potreba za informacijama. U tom smislu je važno istaknuti razlike između upravljačkog (menadžerskog) i financijskog računovodstva. Dok je financijsko računovodstvo orijentirano na zadovoljavanje informacijskih potreba internih i eksternih korisnika (dioničara, vlasnika, vladinih tijela, menadžera), upravljačko računovodstvo prikuplja i analizira te prezentira informacije koje su od ključne važnosti primarno menadžerima kao upravljačkim tijelima poduzeća. (Garrison et al, 2010)

Prva menadžerska funkcija kojoj su potrebne informacije iz upravljačkog računovodstva je funkcija planiranja. Upravljačko računovodstvo generira transparentan okvir za izradu proračuna poslovanja poduzeća u okviru budžetiranja. Osnovu za izradu proračuna predstavljaju projekcije troškova pojedinih poslovnih funkcija i divizija u poduzeću u određenom vremenskom razdoblju. Projekcije troškova se udružuju s projekcijama proizvodnje i prodaje da bi se izračunao očekivani financijski rezultat poduzeća u zadanom vremenskom razdoblju (Sprinkle, 2003).

Upravljačko računovodstvo je razvijeno s ciljem pružanja stručne potpore procesu menadžerskog odlučivanja. Informacije upravljačkog računovodstva sugeriraju menadžerima kolika je cijena koštanja po jedinici proizvoda i/ili usluge i na taj način im omogućuju racionalno donošenje prodajnih odluka. Cijena koštanja predstavlja zbroj izravnih i neizravnih troškova po jedinici proizvoda ili usluge. Menadžeri stječu relevantne podatke o strukturi troškova i stopi povrata pojedinih projekata kao i o općim potencijalima koji proizlaze iz ulaganja u pojedine investicijske projekte temeljem poznavanja prihoda i rashoda projekta. Ocjena alternativa prilikom donošenja investicijskih odluka provodi se na temelju informacija koje osigurava upravo upravljačko računovodstvo. (Zimmerman i Yahya-Zadeh, 2011)

Informacije iz upravljačkog računovodstva mogu se koristiti i s ciljem usmjeravanja i motiviranja djelatnika od strane menadžmenta. Sprinkle (2003) ističe da informacije iz upravljačkog računovodstva mogu smanjiti nesigurnost nakon donošenja određene odluke te

se mogu koristiti pri utjecaju na ponašanje zaposlenika kroz praćenje, mjerenje, vrednovanje i nagrađivanje ciljno usmjerenog ponašanja i performansi zaposlenika. Korištenje upravljačkog računovodstva kao instrumenta motiviranja doprinosi organizacijskoj kontroli i poticanju poželjnih oblika ponašanja u vidu racionalizacije troškova i povećanja učinkovitosti na pojedinačnoj razini, funkcijskoj razini ili na razini organizacije kao cjeline. Na taj način informacije iz upravljačkog računovodstva doprinose smanjenju agencijskih troškova¹ koji nastaju zbog različitosti ciljeva vlasnika i menadžera, odnosno zaposlenika. Temeljni instrument kojime se utječe na poticanje organizacijski poželjnog ponašanja je učinkovita alokacija troškova po pojedinim divizijama i funkcijama u poduzeću. Alokacijom troškova po pojedinim segmentima poduzeća razvija se odgovornost za ostvarene troškove po pojedinim troškovnim centrima (Sprinkle, 2003). Alokacija troškova na troškovne centre je alat za učinkovitu kontrolu troškova kojime se ocjenjuje racionalnost poslovanja unutar zadanog troškovnog raspona. Analizom varijance između planiranih i ostvarenih troškova ocjenjuje se je li postojeća struktura troškova na razini troškovnog centra opravdana ili neopravdana. (Sprinkle, 2003)

Upravljačko računovodstvo je alat za ocjenu performansi organizacije, odnosno pojedinih divizija ili profinih centara organizacije. Performanse se u pojedinim divizijama ili profitnim centrima ocjenjuju na temelju ostvarenih profita na razini divizije/profitnog centra ukoliko su menadžeri pojedinih divizija samostalno odgovorni za realizaciju prodajnih ciljeva. Ukoliko to nije slučaj, tada je učinkovito upravljanje troškovima temeljni kvantitativni kriterij za ocjenu performansi. U izračun performansi pojedinih divizija, troškovnih ili profitnih centara je, osim kvantitativnih podataka, potrebno uključiti i parametre Sustava uravnoteženih ciljeva (*engl. Balanced Scorecard*) koji mjere perspektivu učenja i razvoja, orijentiranost na procese i orijentiranost na kupce. Navedeni parametri u dugom roku doprinose povećanju financijskih performansi poduzeća. (Kaplan i Norton, 2001)

1.6.3. Uloga kontrolera na strateškoj i operativnoj razini

Uloga kontrolera na strateškoj razini sadržana je u stručnoj informacijskoj, savjetodavnoj i koordinacijskoj podršci kontrolera prilikom donošenja menadžerskih odluka u procesu

¹ Agencijski troškovi su troškovi koji nastaju uslijed oprečnih interesa menadžera (agenta) i vlasnika (principala) kada menadžer teži ispunjenju vlastitih, a ne organizacijskih ciljeva i ponaša se oportunistički. (Tipurić, 2008)

strateškog planiranja. Cilj strateški orijentiranog kontrolinga je osigurati informacije koje su nužne za utvrđivanje strateških smjernica za rast poduzeća sukladno uvjetima u internoj i eksternoj okolini. Kontroleri informacijama, savjetima i smjernicama olakšavaju proces definiranja vizije, misije i strateških ciljeva u poslovanju poduzeća koji se definiraju za razdoblje od pet godina (Vuko i Ojvan, 2013). Na temelju definiranih ciljeva poduzeća izvode se smjernice ili strategije djelovanja usmjerene ka realizaciji ciljeva, a zadaća kontrolera na strateškoj razini ujedno je osigurati informacije za kontingencijsko planiranje, odnosno informirati menadžment o mogućnostima odabira alternativnih strateških pravaca u slučaju značajnih promjena u mikro ili makrookruženja u poduzeću. Kontroler ima značajnu ulogu u prosudbi rizika koji su vezani uz provedbu određenih strategija kao i ulogu u prepoznavanju novih mogućnosti u rastu i razvoju poslovanja poduzeća. (Vuko i Ojvan, 2013)

Uobičajeni alati kojima se koristi kontroling na strateškoj razini su analiza makrookruženja ili PEST analiza, analiza vanjskog i unutarnjeg okruženja ili SWOT analiza, životni ciklus proizvoda, usluga i poduzeća u cjelini, Porterov model pet konkurentskih sila te strategijski proračun. Važan alat strateškog kontrolinga kojim se objedinjuje financijska s nefinancijskim perspektivama, odnosno perspektivom učenja i razvoja, kupaca i procesne orijentiranosti je sustav uravnoteženih ciljeva ili *Balanced Scorecard* (Krajnović et al, 2012). S ciljem učinkovitog upravljanja rizicima, kontroleri se koriste sustavima ranog upozorenja koji imaju značajan učinak u pravodobnom i anticipativnom reagiranju na potencijalne krize. (Osmanagić-Bedenik et al, 2012) ističu da prepoznavanje i pravilna interpretacija ranih signala na vrijeme može generirati učinkovite korektivne akcije s ciljem zadržavanja zadanih strateških ciljeva. Strateški sustavi ranog upozorenja uglavnom prikupljaju, analiziraju i prosljeđuju kvalitativne informacije koje su relevantne za poslovanje poduzeća. Na temelju informacija strateških sustava za rano upozorenje izrađuju se situacijske analize, a menadžeri, na temelju izvješća i smjernica kontrolera prilagođavaju strategiju i plan poslovanja sukladno uvjetima u okolini. Upravo je točna i pravodobna informacija temeljni alat u učinkovitom upravljanju rizicima jer se radi o resursu na temelju kojega je moguće spriječiti ili smanjiti razinu izloženosti poduzeća rizicima. Pomoću kontrolinga se omogućuje anticipativan pristup upravljanju rizicima čiji je cilj prevenirati nastanak rizika, za razliku od korektivnog ili naknadnog pristupa upravljanju rizicima koji podrazumijeva donošenje menadžerskih odluka tek nakon što je rizik nastao ili, drugim riječima, prekasno.

Između planiranja na strateškog i operativnoj razini postoji snažna povezanost jer se operativni ciljevi u poslovanju izvode iz strateških ciljeva te se dodjeljuju pojedinim organizacijskim odjelima i uobičajeno izvršavaju u roku do godine dana. Za razliku od dugoročne orijentacije strateškog planiranja, operativno planiranje je kratkoročno orijentirano (Falshaw [et al], 2006). Uloga kontrolera na operativnoj razini je pružanje savjetodavne i informacijske podrške u donošenju odluka koje su vezane uz dostizanje operativnih ciljeva. Primarno usmjerenje u operativnom planiranju je usmjerenje na osiguranje profitabilnog, ekonomičnog i likvidnog poslovanja. Operativni kontroling osigurava potrebne informacije o tome kakvi su rezultati na pojedinim tržištima, koji proizvodi i usluge (ne) generiraju novostvorenu vrijednost i kod kojih skupina kupaca se postižu (ne)učinkoviti rezultati u odnosu na postavljene operativne ciljeve (Falshaw et al, 2016).

Komparativna analiza uloge kontrolera na strateškoj i operativnoj razini prikazana je na slici 4.

Slika 4. Usporedba uloge strateškog i operativnog kontrolinga

KRITERIJ USPOREDBE	STRATEŠKI KONTROLING	OPERATIVNI KONTROLING
Usmjerenost na ciljeve	osigurati dugoročnu održivost poduzeća	ostvariti profit, ostvariti profitabilnost kroz osiguranje likvidnosti, produktivnost
Ciljevi kontrolinga	sustavno osigurati buduće profitne potencijale poduzeća koji su usklađeni s ciljevima poduzeća	osigurati efikasnost poslovnih procesa
Osnovni pokazatelji u kontrolingu	Potencijal za ostvarivanja profita (npr. BSC, sustav ranih signala, strategijski proračun..)	profit, likvidnost
Način rada	visok stupanj fleksibilnosti u radnom procesu, veće usmjerenje na timski rad	fiksno utvrđeni procesi rada, parcijalni zadaci se mogu delegirati
Usmjerenje na...	poduzeće i njegovo okruženje (nastoji se utjecati na okruženje i uspostaviti nove odnose)	Poduzeće (u obzir se uzimaju postojeći odnosi s okruženjem)
Vremensko razdoblje	nije ograničeno, dugoročno	ograničeno, kratkoročno
Dimenzije	snage i slabosti, mogućnosti i rizici	troškovi i učinci, rashodi i prihodi, uplate i isplate, imovina i kapital
Izvori informacija	primarno iz okruženja	primarno vlastito računovodstvo

Izvor: Osmanagić Bedenik, (2004:332)

Podaci u na slici 4 pokazuju da se usmjerenost na ciljeve u strateškom i operativnom kontrolingu razlikuje u smislu da strateški kontroling uzima u obzir potrebu održivosti te rasta

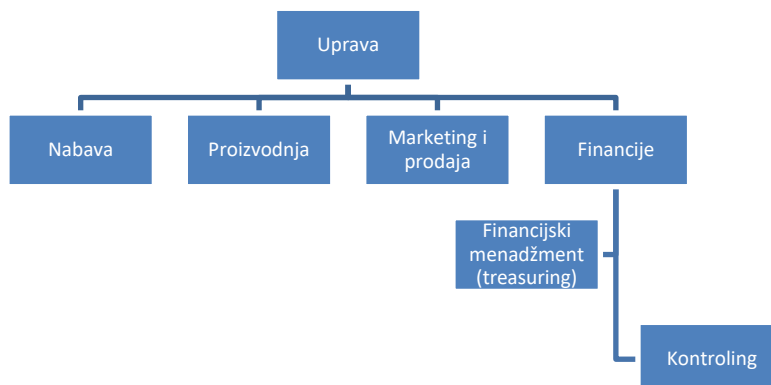
i razvoja poduzeća u dugom roku kroz investicijska ulaganja, dok je operativni kontroling usredotočen na generiranje profita. Ciljevi vezani uz profit i dugoročni rast kroz ulaganja i ekspanziju trebaju biti uravnoteženi. Sukladno ciljevima, na operativnoj i strateškoj razini se koriste različiti alati kontrolinga. Dok se operativni kontroling koristi primarno pokazateljima profitabilnosti i likvidnosti, osnovni alati strateškog kontrolinga su BSC, sustav ranih pokazatelja rizika, strateški proračun i sl. Strateški kontroling je ujedno obilježen višim stupnjem fleksibilnosti u odnosu na operativni kontroling jer djeluje u duljem vremenskom roku. Ključni interesi strateškog kontrolinga su analiza snaga, slabosti, prilika i prijetnji, dok je fokus operativnog kontrolinga na odnosu učinaka i troškova. Strateški kontroling se koristi prvenstveno informacijama iz okruženja, a operativni informacijama iz računovodstvene funkcije poduzeća.

1.6.4. Organizacija kontrolinga u poduzeću

U poslovnoj praksi je moguće razlikovati dva temeljna pristupa organizaciji kontrolinga u poduzeću, a to su pristup kontrolingu kao linijskog službi i pristup organizaciji kontrolinga kao stručne službe (Barth i Barth, 2008). Pristup organizaciji kontrolinga u poduzeću se razlikuje s obzirom na stupanj centralizacije, odnosno razlikuje se centralizirani i decentralizirani pristup organizaciji kontrolinga kao poslovne funkcije (Avelini-Holjevac, 2007).

Kada je kontroling organiziran kao linijska služba u organizacijskoj strukturi poduzeća, on se postavlja na drugu hijerarhijsku razinu podređenu funkcijskom odjelu financija. Linijski pristup organizaciji kontrolinga osobito je uobičajen u poduzećima srednje veličine. Kontroling se tada usko povezuje uz područje računovodstva i financija što ima značajne prednosti u pogledu prikupljanja i obrade kvantitativnih podataka, ali i nedostatke jer se naglašavaju financijski, a zapostavljaju nefinancijski zadaci kontrolinga kao poslovne funkcije (slika 5).

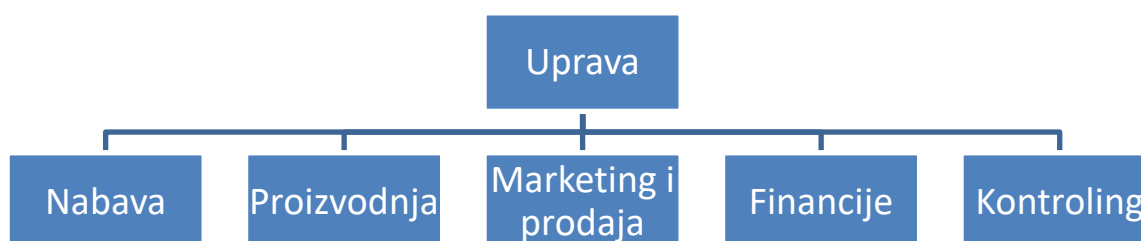
Slika 5. Kontroling kao linijska služba na drugoj hijerarhijskoj razini u organizacijskoj strukturi poduzeća



Izvor: prilagođeno prema Avelini-Holjevac (2007)

Prilikom postavljanja kontrolinga na drugu hijerarhijsku razinu u sklopu financijske službe, kako je prikazano na slici 5, otežava se razvoj upravljački orijentirane koncepcije kontrolinga. S ciljem izbjegavanja opisanih nedostataka, kontroling se kao linijska služba može postaviti i uz prvu upravljačku hijerarhijsku razinu u organizacijskoj strukturi poduzeća kako bi se stvorili neophodni preduvjeti za razvoj holistički orijentirane, upravljačke koncepcije kontrolinga (slika 6).

Slika 6. Kontroling kao linijska služba na prvoj hijerarhijskoj razini u organizacijskoj strukturi poduzeća



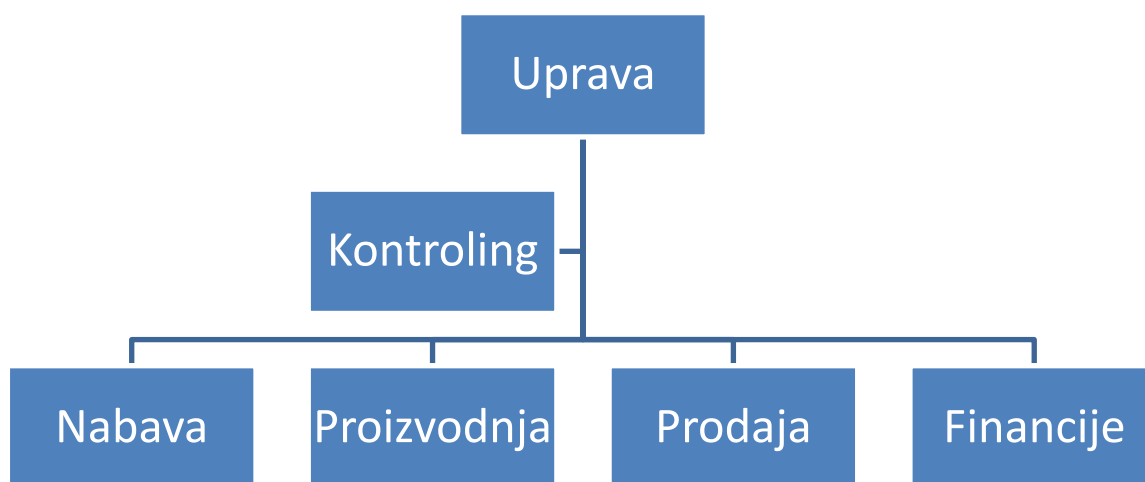
Izvor: prilagođeno prema Avelini-Holjevac (2007)

U verziji organizacije kontrolinga prikazanoj na slici 6, kontroling kao služba na prvoj hijerarhijskoj razini poduzeća ima znatno veći stupanj samostalnosti u odnosu na financijsku službu u poduzeću. Međutim, kada se kontroling postavi na prvu rukovodnu razinu u organizacijskoj strukturi poduzeća, on tada nema svojstvo izvanhijerarhijske funkcije u poduzeću jer kontroler i sam postaje nositelj odlučivanja umjesto savjetnik drugim nositeljima

odlučivanja u poduzeću. Na temelju značajki kontrolinga kao linijske službe se zaključuje da nedostaci navedenog oblika organiziranja mogu vrlo lako ugroziti temeljne dobrobiti koje bi trebale proizaći iz implementacije funkcije kontrolinga u poslovanje poduzeća.

Kontroling se može organizirati i kao stručna služba u organizacijskoj strukturi poduzeća. U tom slučaju, kontroling dobiva poziciju uz predsjednika uprave poduzeća. S obzirom da suvremena poduzeća teže razvoju upravljački orijentirane koncepcije kontrolinga te poimanju kontrolinga kao izvanhijerarhijske, savjetodavne ili štabne funkcije (Barth i Barth, 2008; Luković i Lebefromm, 2009), preporučljiv je pristup organiziranju kontrolinga kao stručne službe kako je prikazano na slici 7.

Slika 7. Organizacija kontrolinga kao stručne službe u poduzeću



Izvor: prilagođeno prema Avelini-Holjevac (2007)

Prilikom organizacije kontrolinga kao stručne službe, osigurava se izvan hijerarhijska pozicija kontrolinga te se osigurava puni potencijal u pružanju informacijskih, koordinacijskih i savjetodavnih usluga menadžmentu od strane kontrolera (Barth i Barth, 2008).

U dosad prikazanim pristupima organizaciji kontrolinga, kontroling je prikazan kao centralizirana poslovna funkcija u organizacijskoj strukturi. Taj se pristup najviše koristi u poduzećima srednje veličine. Mala poduzeća uobičajeno nemaju ustrojenu funkciju kontrolinga, već aktivnosti kontrolinga uslijed manjeg obujma poslovanja obavlja jedna stručna osoba (Avelini-Holjevac, 2007). Za razliku od centraliziranog pristupa organizaciji kontrolinga u poduzećima srednje veličine, velika poduzeća koriste kombinacijom centraliziranog i decentraliziranog pristupa organizaciji kontrolinga. To znači da se u okviru

centralizirane funkcije kontrolinga obavljaju zadaci koordiniranja, planiranja, upravljanja i kontrole te prikupljanja i obrade podataka, a u okviru ostalih poslovnih funkcija se decentralizirano obavljaju poslovi usporedbe planova i rezultata te se koriste instrumenti upravljačkog računovodstva. Na ovaj se način u velikim poduzećima postiže najviša razina učinkovitosti, odnosno integrativna, informacijska i konzultantska uloga kontrolinga.

Prilikom implementacije kontrolinga u organizaciju potrebno je usvojiti postupan, sukcesijski pristup kako bi se izbjegli organizacijski otpori. Implementaciji kontrolinga je potrebno pristupiti projektno, sukladno razrađenom hodogramu aktivnosti u sklopu elaborata o kontrolingu (Draženović i Britvić, 2012). Sustavan pristup implementaciji kontrolinga s jasno definiranim projektnim aktivnostima, odgovornostima, resursima i terminskim planom izvedbe pojedinih aktivnosti ključ je uspješne provedbe i temelj za stjecanje povjerenje svih zaposlenika u kontroling kao poslovnu filozofiju.

Analiza stanja u poduzeću treba biti prvi korak u implementaciji kontrolinga s naglaskom na analizu kritičnih točaka. Osobit naglasak u analizi stanja je potrebno posvetiti analizi financijsko-računovodstvenog sustava i informacijskog sustava kao i analizi poslovnih procesa u poduzeću. Malić (2016) ističe da su nužni preduvjeti za uvođenje kontrolinga „jasno i nedvojbeno definirane misije i vizije organizacije, operacionalizacija ciljeva na razini svakog djelatnika, definiranje i kreiranje radnih procesa i kataloga poslova i razvoj informacijskih sustava kako bi se podatci prikupljali i pohranjivali na jednome mjestu, te kako bi kontroling lako i jednostavno dolazio do informacija.“ Postojeće stanje u poduzeću je potrebno uskladiti sa zahtjevima kontrolinga te pratiti učinkovitost sukladnosti sa zahtjevima. Važni zahtjevi se odnose na edukaciju i motivaciju zaposlenika te na uspostavu računovodstvenog praćenja po centrima odgovornosti kako bi se optimizirao sustav menadžerskog izvješćivanja.

Poduzeća mogu implementirati kontroling na dva načina; angažiranjem konzultantskih usluga ili zapošljavanjem stručnih osoba (kontrolera) (Draženović i Britvić, 2012). Mala i srednja poduzeća se uobičajeno odlučuju na angažman vanjskih eksperata prilikom implementacije kontrolinga, dok se veća poduzeća zbog opsežnosti poslovnih procesa odlučuju na zapošljavanje kontrolera kao stručnih osoba s potrebnim znanjima, vještinama i kompetencijama za uvođenje kontrolinga.

2. STANJE SUVREMENOG KONTROLINGA

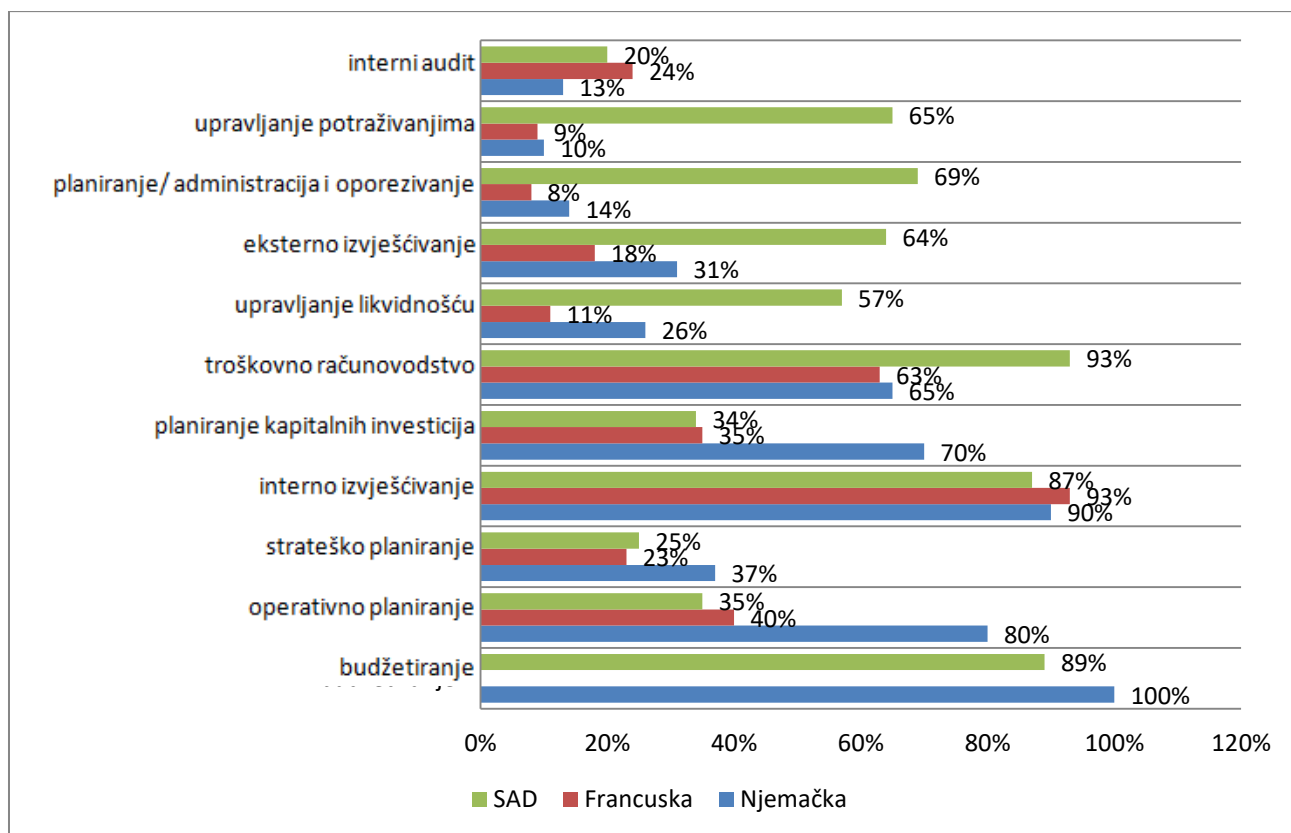
Stanje suvremenog kontrolinga prikazano je na temelju komparativne analize obuhvata i alata kontrolinga u Sjedinjenim Američkim Državama, Francuskoj i Njemačkoj te na temelju prikaza razvoja i stanja kontrolinga u Republici Hrvatskoj.

3.1. Stanje suvremenog kontrolinga u odabranim zemljama

S obzirom na činjenicu da se kontroling primarno razvio kao praktična poslovna disciplina, njegov obuhvat i stupanj razvijenosti se značajno razlikuje u pojedinim zemljama svijeta. Komparativna analiza primjene alata kontrolinga u SAD-u, Njemačkoj i Francuskoj prikazana je grafikonom 1.

Ove su zemlje odabrane zbog dostupnosti podataka.

Grafikon 1. Komparativna analiza uporabe alata kontrolinga u SAD-u, Njemačkoj i Francuskoj



Izvor: Goretzki i Strauss (2017)

Podaci u grafikonu 1 pokazuju da se alati kontrolinga razlikuju s obzirom na kriterij učestalosti primjene u analiziranim zemljama. Primarni alati kojima se koriste kontroleri na području Njemačke uključuju budžetiranje, izradu internih izvještaja, operativno i kapitalno planiranje te troškovno računovodstvo kojem je cilj raspored troškova po pojedinim aktivnostima u poduzeću. Primarni fokus kontrolera u Francuskoj je na uporabi troškovnog računovodstva i internom izvještavanju. Najznačajniji i najčešće korišteni alati kontrolinga u SAD-u su budžetiranje, interno izvještavanje i troškovno računovodstvo. U nastavku se opisuje stanje suvremenog kontrolinga u navedenim zemljama.

3.1.1. Stanje suvremenog kontrolinga (*engl. controllership*) u SAD-u

Kontroleri na području SAD-a stavljaju osobit naglasak na primjenu aktivnosti budžetiranja. Ta se aktivnosti provodi kros-funkcijski, odnosno u suradnji s voditeljima pojedinih poslovnih funkcija, kako bi se naglasila koordinacijska i integracijska uloga kontrolinga u poslovanju na

razini organizacije. S obzirom na činjenicu da je na području SAD-a primarni čimbenik korporativne kontrole tržište kapitala (Tipurić et al, 2008), kontroleri su iznimno usmjereno na prikupljanje informacija i izvještavanje eksternih dionika u vidu korporativnog izvješćivanja i informiranja o likvidnosti poslovanja poduzeća (Goretzki i Strauss, 2017).

U SAD-u je razvijena primjena upravljačkog računovodstva koje se poima kao „proces identifikacije, mjerenja, akumulacije, analize, pripreme, tumačenja i komunikacije financijskih informacija koje menadžment koristi za planiranje, procjenu i kontrolu unutar organizacije i osiguranje odgovarajućih resursa.“ (Ahid i Augustine, 2012) Upravljačko računovodstvo u SAD-u je krovni termin koji sjedinjuje i integrira funkcije planiranja, evaluacije i kontrole te izvješćivanja. Pojam kontroler se u SAD-u obično odnosi na voditelja funkcije upravljačkog računovodstva čiji je zadatak povezivanje informacija iz faze planiranja i kontrole te osiguranje pravodobnih i točnih izvješća. (Ahid i Augustine, 2012)

Kontroler kao voditelj funkcije računovodstva (*engl. CFO – Chief Financial Accountant*) priprema proračune i izrađuje terminski plan izvedbe proračuna. Proces pripreme proračuna uključuje prikupljanje, analizu i konsolidaciju financijskih podataka. Kontroler potom izvješćuje menadžment organizacije o materijalno ili financijski značajnim proračunskim varijacijama i odstupanjima od planiranih troškova. Funkcija kontrolera u američkom gospodarstvu je u velikoj mjeri usporediva s funkcijom internog revizora jer kontroler uspostavlja, nadzire i provodi unutarnju kontrolu nad financijskim izvještavanjem. Kontroleri su u anglo-saksonskoj praksi ujedno zaduženi za praćenje trendova u političko-pravnoj okolini poduzeća te razvoj odnosa s regulatorima i poreznim vlastima. Dužnosti kontrolera vezane uz oporezivanje uključuju praćenje potencijalnih rizika vezanih uz izdavanje potrebnih dozvola, licenci i operativnih procedura te visine poreznog opterećenja (Ahid i Augustine, 2012). U kontekstu globalizacije i liberalizacije okruženja, suvremeni kontroleri u SAD-u se više ne poimaju kao tehničari zaduženi za provedbu transakcija, već kao poznavatelji i koordinatori poslovnih operacija koji generiraju smjernice o dobrim poslovnim praksama i usmjeravaju razvoj poslovne strategije. (Reichman, 2012)

3.1.2. Stanje kontrolinga u Njemačkoj i Francuskoj

Usporedbom alata kojima se koriste kontroleri u Njemačkoj i SAD-u dolazi se do zaključka da je u anglo-saksonskoj praksi prisutan znatno veći stupanj povezanosti između funkcije

kontrolera i financijsko-računovodstvene funkcije u odnosu na europske zemlje s naglaskom na Njemačku. To proizlazi iz činjenice da su funkcije voditelja računovodstva i kontrolera sjedinjene u jednoj osobi. Goretzki i Strauss (2017) su, na temelju komparativne analize kontrolinga u SAD-u i Njemačkoj, zaključili da je kontroling u Njemačkoj više orijentiran na funkciju savjetovanja pri upravljanju. Dok se u anglo-saksonskoj praksi kontroling poistovjećuje s upravljačkim računovodstvom koje pomaže menadžerima pri donošenju odluka, kontroler je u njemačkoj praksi koordinator i savjetodavac koji se koristi prošlim poslovnim događajima u izradi prognoza za budućnost. Tako Bencova i Kalavaska (2009) ističu da „kontroler analizira i razvija pravodobne i točne financijske informacije osiguravajući kompaniji unaprjeđenje budućih performansi. Tradicionalna računovodstvena i financijska funkcija djeluje kao retrovizor kojim se mjeri uspješno performansi u prošlim razdobljima.“ Za razliku od financijsko-računovodstvene perspektive, perspektiva kontrolinga je orijentirana na budućnost s ciljem pravodobnog utjecaja na donošenje odluka.

Analizirajući sličnosti i razlike u poimanju kontrolinga u anglo-saksonskoj i njemačkoj praksi, Vuko i Ojvan (2013) ističu da se pojam kontroling u njemačkoj praksi uvjetno može izjednačiti s upravljačkim računovodstvom koje se preklapa s poljima planiranja i upravljanja performansama u SAD-u. U kulturalnom kontekstu, kontroling je u Njemačkoj znatno više odvojen od funkcije financijskog računovodstva nego što je to slučaj u anglo-saksonskim zemljama.

3.1.3. Stanje kontrolinga u Francuskoj

Proces razvoja kontrolinga u Francuskoj je moguće pratiti od 1970.-ih godina. Goretzki i Strauss (2017) naglašavaju da je kontroling u Francuskoj obilježen visokim stupnjem rezerviranosti od strane menadžmenta. U francuskim poduzećima je široko prihvaćen kontroling na tehničkoj razini kojeg provode inženjeri, ali je uspostava funkcije kontrolera procesa upravljanja nailazila na značajne otpore jer menadžeri nisu percipirali na koji način ta funkcija može doprinijeti povećanju dodane vrijednosti u poduzeću. Odbijanja funkcije kontrolera prvi put su objavljena u časopisu *Enchanges* (1967, prema Goretzki i Strauss 2017) ističući da je kontroling isključiva odgovornost menadžmenta.

Funkcija kontrolera na području Francuske prvo se razvila u podružnicama američkih korporacija koje se koriste upravljačkim računovodstvom s ciljem upravljanja performansama i učinkovitog odlučivanja. Ustroj francuskih organizacija slijedio je načelo časti prema kojem je svaki zaposlenik posvećen odgovornosti koja nadilazi njegove osobne interese. Načelo časti podrazumijeva da se francuski menadžeri i zaposlenici ne ponašaju prema zakonitostima agencijske teorije², već sukladno interesima poduzeća (teorija uslužnosti) što im donosi čast i status. U francuskoj kulturi se uloga kontrolera poima kao funkcija koja nije u skladu s težnjom menadžera za statusom i časti jer kontroler može zahtijevati od menadžera različite informacije o poslovanju. Nadalje, pojam kontroling se povezuje s provjerom i inspekcijom (iako to nije bit kontrolinga) prema kojoj francuski menadžeri imaju podijeljene osjećaje i stavove (Goretzki i Strauss, 2017) jer smatraju da je suradnja i dobra volja, a ne subordiniranost ispravan način za rješavanje problema asimetričnih informacija u organizaciji. S obzirom na odnos između nacionalne i organizacijske kulture u Francuskoj i discipline kontrolinga, kontroleri su u Francuskoj suočeni s potrebom stalnog dokazivanja vrijednosti svoje pozicije. Zadaci vezani uz sponu planiranja i kontrole te opskrbe informacijama u Francuskoj imaju važnu jednaku važnost kao i u Njemačkoj, a većina zadataka kontrolera je umjerena na opskrbu informacijama koje su potrebne za učinkovito donošenje odluka u fazi planiranja. (Goretzki i Strauss, 2017)

3.2. Razvoj i stanje kontrolinga u Republici Hrvatskoj

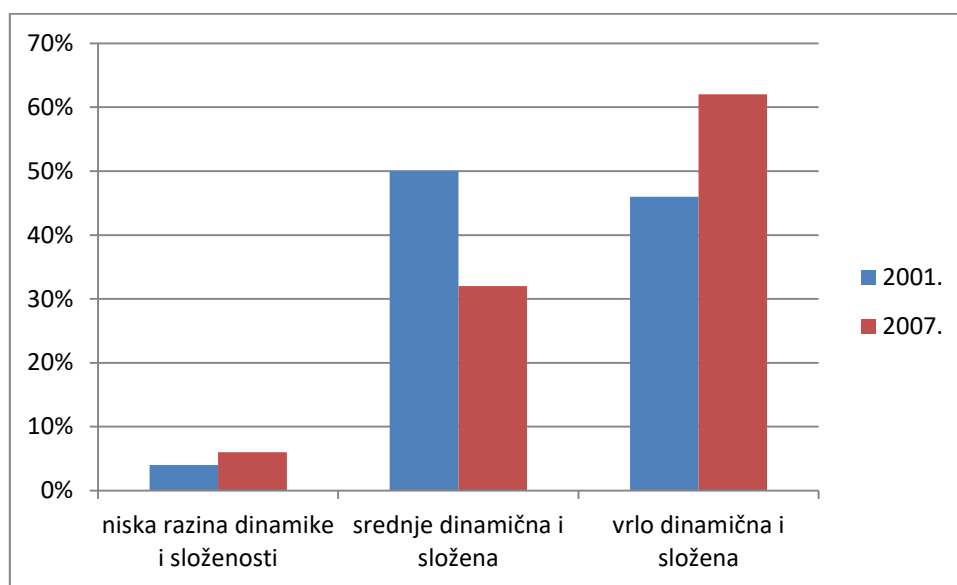
Kontroling se u Republici Hrvatskoj počinje razvijati 1990.-ih godina u okviru odjela planiranja i analize poslovanja te je predstavljao samostalnu funkciju ili funkciju u okviru financija i računovodstva. Kašnjenje u razvoju kontrolinga na području Republike Hrvatske je rezultat dugogodišnjeg planskog modela ekonomskog razvoja koji je trajao do 1990.-ih godina kada se hrvatsko gospodarstvo počinje okretati ka tržišno orijentiranom modelu gospodarstva. U dosadašnjim istraživanjima o praksi kontrolinga u Republici Hrvatskoj, Osmanagić-Bedenik (2001, 2007) zaključuje da je razvoj kontrolinga u Hrvatskoj definiran brojnim čimbenicima, između ostalog dinamikom poslovnog okruženja, institucionalnim okvirom u poslovanju poduzeća te doprinosom kontrolinga uspješnosti poslovanja poduzeća.

² Agencijska teorija je teorija korporativnog upravljanja koja opisuje prirodu odnosa između menadžera kao agenta i vlasnika kao principala. Prema toj teoriji, interesi i ciljevi agenta i principala su međusobno oprečni. (Tipurić, 2008)

Komparativna analiza pojedinih aspekata koji opisuju putanju razvoja kontrolinga u Republici Hrvatskoj prikazana je u nastavku.

Ocjena percepcije menadžera o stanju okoline u istraživanjima Osmanagić-Bedenik (2001, 2007) prikazana je grafikonom 2.

Grafikon 2. Ocjena percepcije menadžera o stanju okoline u Republici Hrvatskoj 2001. i 2007. godine

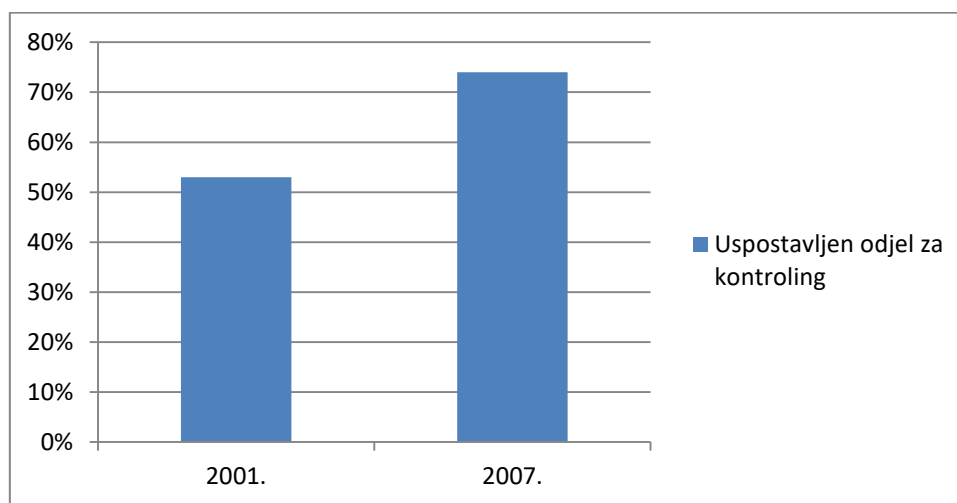


Izvor: Osmanagić-Bedenik (2001, 2007)

U teorijskoj raspravi o kontrolingu je osobito istaknut odnos između razvoja kontrolinga i značajki u poslovnom okruženju poduzeća (Osmanagić-Bedenik, 2004; Barth i Barth, 2008; Goretzki i Strauss, 2017). Prema navedenim izvorima, povećanje dinamičnosti u okolini snažno uvjetuje potrebu za primjenom kontrolinga. Premja istraživanjima, u 2001. godini većina ispitanika ocjenjivala okolinu srednje dinamičnom, već 2007. je većina ispitanih menadžera počela percipirati okolinu vrlo dinamičnom i složenom. (Osmanagić-Bedenik, 2001, 2007)

U skladu s promjenom percepcije uvjeta u okolini, u razdoblju od 2001.-2007. godine je došlo do značajnog povećanja zastupljenosti odjela kontrolinga u hrvatskim poduzećima, što je prikazano na grafikonu 3.

Grafikon 3. Zastupljenost odjela za kontroling u hrvatskim poduzećima 2001. i 2007. godine

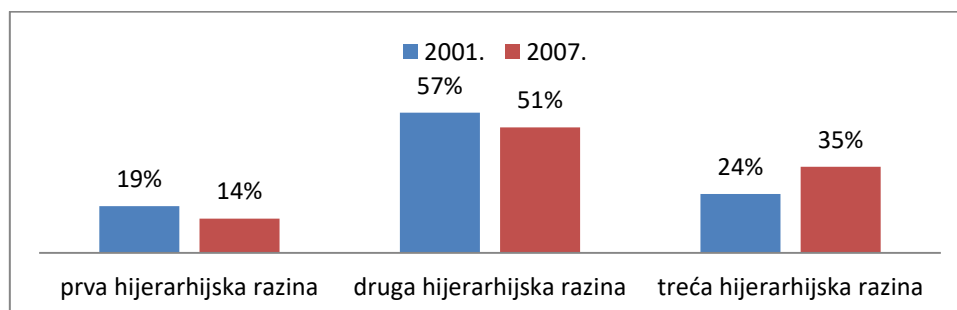


Izvor: Osmanagić-Bedenik (2001, 2007)

Dok je 2001. godine tek nešto više od polovice ispitanika (53%) izjavilo da je u poduzeću ustrojen odjel za kontroling, 2007. godine se udio poduzeća u kojima je uspostavljen odjel za kontroling povećao na 74% čime je praktično potvrđena korelacija između dinamičnosti okruženja i potrebe za ustrojavanjem funkcije kontrolinga.

Hijerarhijska pozicija i stručna odgovornost odjela za kontroling važni su institucionalni aspekti koji opisuju razvoj kontrolinga u RH od 2001. do 2007. godine. Hijerarhijska pozicija kontrolinga u hrvatskim poduzećima u 2001. i 2007. godini prikazana je u grafikonu 4.

Grafikon 4. Hijerarhijska pozicija odjela za kontroling u poduzećima u RH



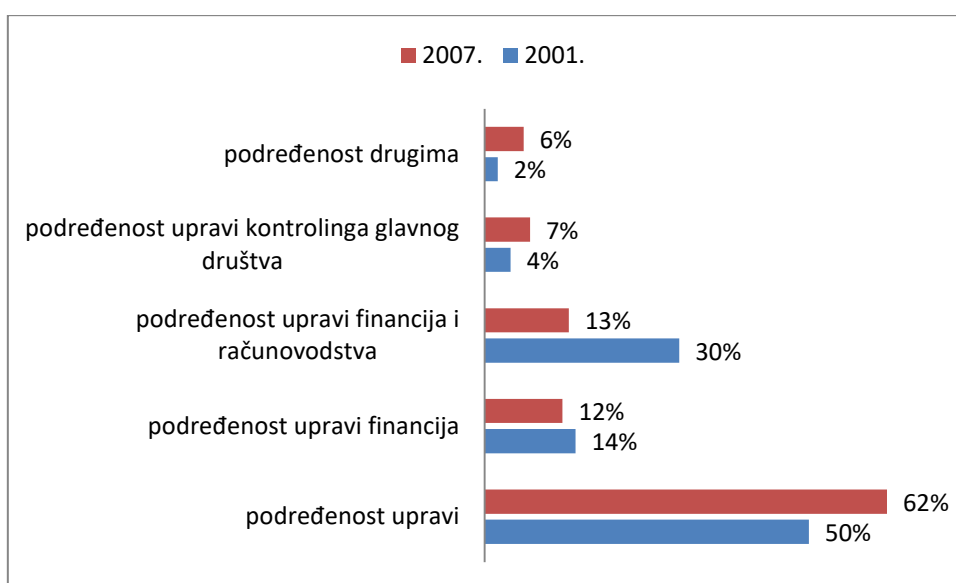
Izvor: Osmanagić-Bedenik (2001, 2007)

Iz podataka prikazanih u grafikonu 4 je zamjetan trend opadanja hijerarhijske razine na kojoj je smješten odjel kontrolinga. Smanjuje se udio poduzeća u kojima je kontroling smješten na

prvoj i drugoj hijerarhijskoj razini, a povećava se udio poduzeća koji pozicioniraju kontroling na treću hijerarhijsku razinu. Dobiveni rezultat ukazuje na trend povećanja uloge operativnog kontrolinga na štetu strategijskog pristupa implementaciji kontrolinga u poduzeće.

O hijerarhijskog poziciji kontrolinga u poduzeću uvelike ovisi i stručna odgovornost kontrolinga. Usporedba pozicije kontrolinga s obzirom na kriterij stručne odgovornosti prikazana je grafikonom 5.

Grafikon 5. Stručna odgovornost kontrolinga u hrvatskim poduzećima

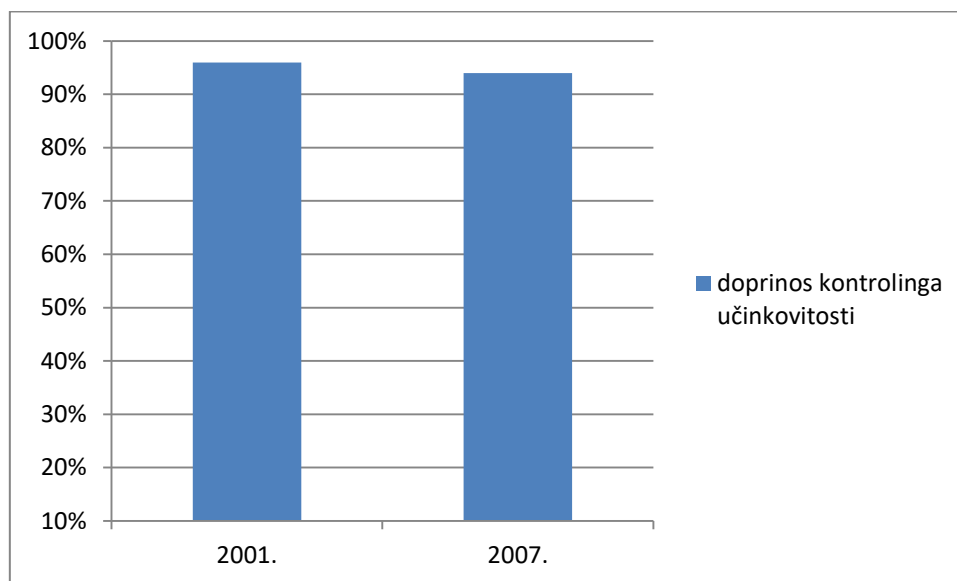


Izvor: Osmanagić-Bedenik (2001, 2007)

U pogledu podređenosti kontrolinga je zamjetan trend povećanja podređenosti stručne odgovornosti kontrolinga upravi poduzeća uz istodobno smanjenje podređenosti upravi financija te upravi financija i računovodstva. Broj poduzeća u kojima je kontroling podređen kontrolingu glavnog društva ili drugim odjelima se neznatno povećava. Povećanje udjela podređenosti kontrolinga upravi društva i istodobno razdvajanje od financijske i računovodstvene funkcije je pokazatelj koji podupire samostalnost odjela kontrolinga i različitost njegove svrhe u odnosu na financijsku i računovodstvenu funkciju.

Ocjena doprinosa ispitanika učinkovitosti poslovanja poduzeća prikazana je grafikonom 6.

Grafikon 6. Ocjena doprinosa ispitanika učinkovitosti poslovanja poduzeća

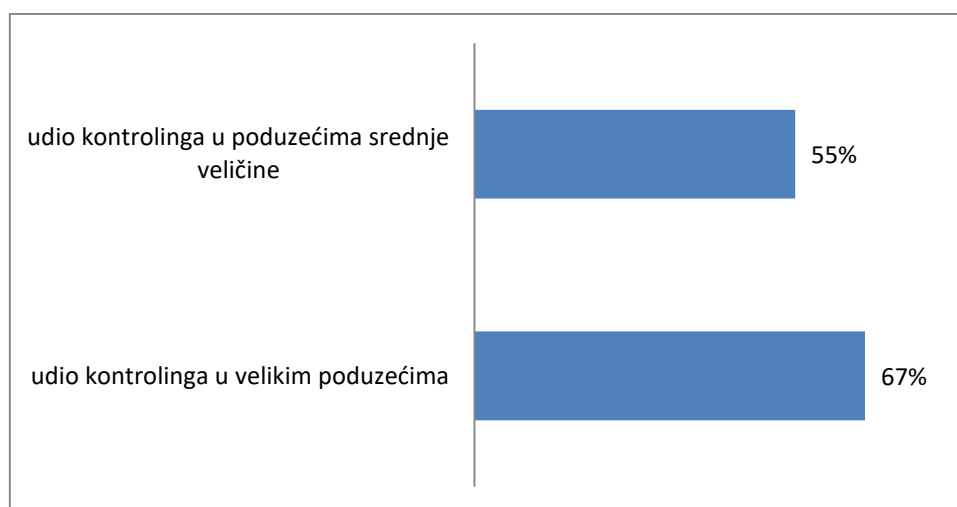


Izvor: Osmanagić-Bedenik (2001, 2007)

Podaci u grafikonu 1 pokazuju da je 2001. godine 96% ispitanika smatralo da kontroling doprinosi učinkovitosti poslovanja poduzeća, dok se 2007. godine taj udio smanjio na 94%. Razlog smanjenja doprinosa kontrolinga učinkovitosti poslovanja potrebno je povezati sa hijerarhijskim pozicioniranjem kontrolinga koje ukazuje na zanemarivanje strateških aspekata kontrolinga u poslovanju poduzeća. Zaključak komparativne analize kontrolinga u RH je da se kontroling u poduzećima u RH nalazi na prijelazu iz računovodstvene u informacijsku koncepciju, odnosno na prijelazu iz uloge kontrolera kao registratora na ulogu kontrolera kao navigatora u poslovanju. (Osmanagić-Bedenik, 2001, 2007)

U istraživanju Špaca i Mošnja-Škare (2009) fokus je bio na analizi prakse kontrolinga u najuspješnijim poduzećima u Republici Hrvatskoj. Autori su istaknuli da se kontroling razvija kao odgovor na promjene u poslovnoj okolini, a osobit izazov proizlazi iz činjenice da se menadžment često nalazi u situacijama obilježenim velikom razinom neizvjesnosti što povećava značaj kontrolinga. Autori su utvrdili da je kontroling kao poslovna disciplina zastupljen u 64,52% najuspješnijih kompanija u RH te da postoje razlike između implementacije kontrolinga u odnosu na kriterij veličine poduzeća. Zastupljenost kontrolinga u poduzećima s obzirom na kriterij veličine prikazana je grafikonom 7.

Grafikon 7. Zastupljenost kontrolinga u poduzećima različite veličine

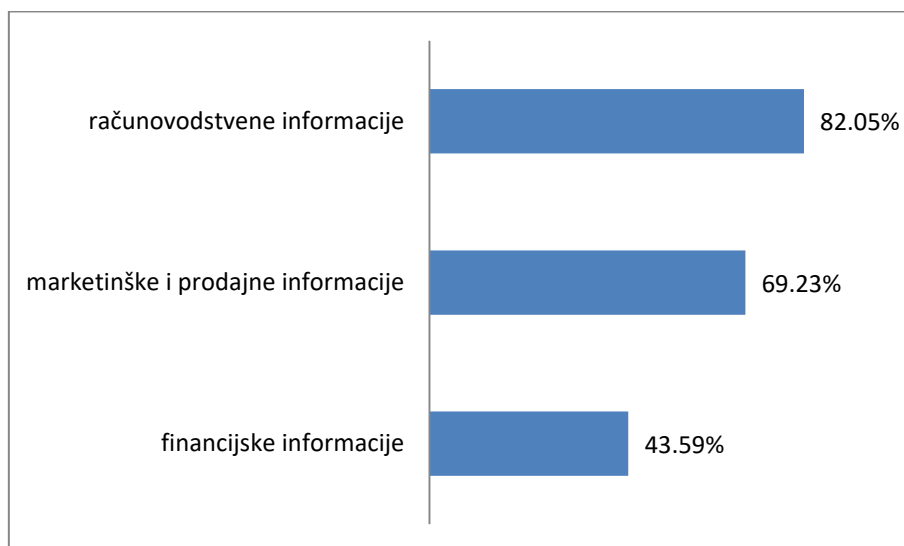


Izvor: Špac i Mošnja-Škare (2009)

Prema rezultatima navedenog istraživanja, ukupno 67% velikih poduzeća u Hrvatskoj je implementiralo kontroling kao zasebnu poslovnu funkciju ili primjenjuje kontroling kao disciplinu koja je podređena drugim poslovnim funkcijama. Udio srednje velikih poduzeća koji primjenjuju kontroling kao poslovnu funkciju je 55%.

Kao najznačajniji izvori informacija za potrebe kontrolinga u istraživanju prepoznate su funkcije računovodstva, marketinga i prodaje te financija. Ključni izvori informacija za potrebe generiranja kontrolerskih izvješća prikazani su grafikonom 8.

Grafikon 8. Ključni izvori informacija za potrebe kontrolinga



Izvor: Špac i Mošnja – Škare (2009)

Na temelju grafikona 8 se zaključuje da su temeljni izvori informacija koje se koriste za potrebe izrade kontrolerskih izvješća u 82,05% kompanija računovodstvene informacije, u 69,23% kompanija marketinške i prodajne informacije te u 43,59% informacije iz odjela financija. Istraživanje ujedno pokazuje da čak 80% ispitanika u poduzećima koja su implementirala kontroling smatra izvješća kontrolera iznimno značajnima, dok ih 20% smatra da kontrolerska izvješća imaju srednju razinu značaja. (Špac i Ojvan, 2013)

Vuko i Ojvan (2013) su analizirali utjecaj kontrolinga na učinkovitost poslovanja poslovnih subjekata u Republici Hrvatskoj. Rezultati istraživanja pokazuju da je kontroling poslovna funkcija koja izravno utječe na povećanje poslovne učinkovitosti zbog svoje uloge u jačanju sposobnosti prilagodbe poduzeća promjenama u okruženju. Kontroling ostvaruje svoju svrhu koordinirajući i integrirajući poslovne funkcije i pružajući informacije kako bi se osigurala racionalnost izvršnih akcija, posebno u vezi s planiranjem i praćenjem.

4. KONTROLING LANCA VRIJEDNOSTI

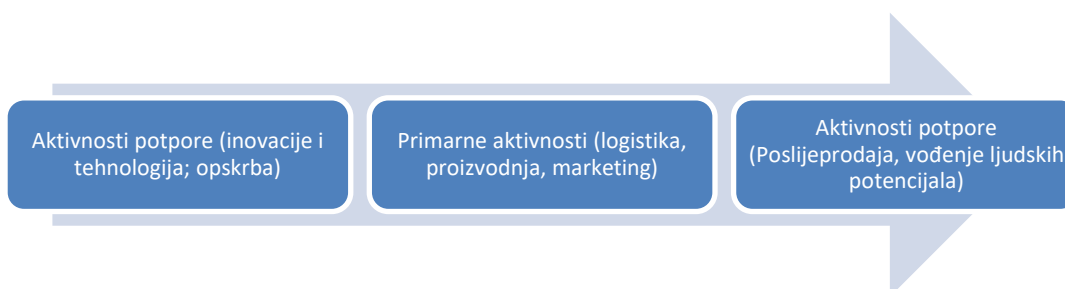
Kako se u suvremenom poslovanju granice poduzeća sve više zamagljuju, a razvoj suradničkog odnosa s dobavljačima, posrednicima, kupcima i ostalim ključnim dionicima u okruženju postaje sve značajniji za stjecanje konkurentske prednosti, raste i potreba za primjenom kontrolinga na razini cjelokupnog lanca vrijednosti. Nakon definiranja koncepta lanca vrijednosti, u nastavku se prikazuje kontroling vezan uz odnose s dobavljačima, distributerima i veletrgovcima te krajnjim potrošačima.

4.1. Koncept lanca vrijednosti i orijentacija na kontroling poslovnih procesa

Cilj formiranja lanca vrijednosti u poslovanju je postizanje veće razine dodane vrijednosti za krajnje kupce na temelju sinergijskih učinaka koji proizlaze iz partnerskih odnosa u svim fazama stvaranja vrijednosti. Orijentacijom na izgradnju lanca vrijednosti se unaprjeđuju poslovni procesi putem fokusa na potrebe ciljnih kupaca. Na temelju uspješnog upravljanja lancem vrijednosti generiraju se brojne sinergijske uštede, poglavito u pogledu troškova opskrbe (Prahalad i Ramaswamy, 2004).

Lanac vrijednosti je poslovni koncept kojeg je prvi analizirao Porter prilikom istraživanja izvora konkurentske prednosti poduzeća u dinamičnoj okolini. Konkurentska prednost koja proizlazi iz lanca vrijednosti ogleda se u superiornoj vrijednosti za kupce, odnosno u povoljnom omjeru vrijednosti i cijene. Lanac vrijednosti može se podijeliti na primarne aktivnosti i aktivnosti potpore. Pojedine aktivnosti lanca vrijednosti prikazane su na slici 8.

Slika 8. Lanac vrijednosti proizvoda i usluga



Izvor: vlastita izrada autora prema Perkov i Ćosić (2012)

(Krajnović et al, 2012) ističu da poduzeće „od svog osnutka teži stvaranju potpunog lanca vrijednosti“ jer se na taj način uspostavlja perspektiva održivih i učinkovitih internih procesa kao važna sastavnica *Balanced Scorecard-a* ili sustava uravnoteženih ciljeva. Pronalaskom prednosti i sinergijskih učinaka u lancu vrijednosti, poduzeće podiže razinu fleksibilnosti i sposobnosti odgovora na izazove u budućem poslovanju.

Uspješno upravljanje i kontroling u lancu vrijednosti zahtijeva uvažavanje procesnog pristupa. Kako je prikazano na slici 1, u lancu vrijednosti je moguće razlikovati glavne procese i procese potpore. Ti su procesi međusobno povezani i odvijaju se kronološkim slijedom. Upravljanje lancem vrijednosti zahtijeva da se primarne aktivnosti logistike izvan i unutar poduzeća, proizvodnje i marketinga povežu s aktivnostima potpore koje prethode i slijede provedbu glavnih procesnih aktivnosti. U aktivnosti potpore koje prethode provedbi glavnih procesnih aktivnosti mogu se ubrojiti inovacijski i tehnološki procesi te procesi opskrbe. U aktivnosti potpore koje slijede glavna procese se ubrajaju poslijeprodajne usluge. Vođenje ljudskih potencijala je aktivnost potpore koja se provodi kontinuirano tijekom svih faza u ukupnom lancu vrijednosti poduzeća. Logika koja se primjenjuje u lancu vrijednosti je da je kvaliteta izvedbe svakog procesa u ukupnom lancu vrijednosti uvjetovana kvalitetom izvedbe u prethodnom procesu iz čega proizlazi potreba primjene kontrolinga procesa u lancu vrijednosti. Kontroling poslovnih procesa provodi se na temelju standarda koji su definirani ulaznim zahtjevima zainteresiranih strana vezanih uz izvedbu procesa (Vrdoljak Raguž, 2010). Ključan alat u provedbi kontrolinga procesa koji su sastavni dio lanca vrijednosti je alat ključni pokazatelji performansi (*engl. key performance indicators*) (Gunasekaran [et al], 2004). Važnu ulogu u osiguranju integriranih informacijskih i savjetodavnih podataka u upravljanju poslovnim procesima koji čine ukupan lanac vrijednosti ima i ERP sustav za upravljanje resursima poduzeća (Dvorski et al, 2005).

4.1.1. Kontroling inputa

Uspješna realizacija poslovnih procesa zahtijeva ulaganja u adekvatnu i konkurentnu kombinaciju ljudskih, materijalnih, financijskih i nematerijalnih resursa. Suvremeno dinamično okruženje nameće potrebu za inoviranjem procesa putem korištenja suvremenih tehnoloških dostignuća te se stoga tehnologija smatra četvrtom čimbenikom proizvodnje o kojem uvelike ovisi održiva konkurentska prednost i razina kvalitete u izvedbi poslovnog

procesa. Implementacijom kontrolinga procesa uključenih u lanac vrijednosti osigurava se standardizirano i sustavno praćenje tokova proizvoda i usluga te se omogućuje sustavno praćenje izvedbe u odnosu na postavljene standarde. Uvođenjem ciljno usmjerenog i mjerljivog pristupa u izvedbi poslovnih procesa je moguće na činjenično utemeljenim podacima donositi preporuke o unaprjeđenju značajki procesa što je zadaća kontrolera kao savjetnika menadžmenta poduzeća. (Vrdoljak Raguž, 2010)

Cilj primjene kontrolinga u cjelokupnom lancu vrijednosti započinje uspostavom jasnih zahtjeva izvedbe u procesu nabave i opskrbe potrebnim inputima. Dakle, kontroling lanca vrijednosti ne započinje unutar same organizacije, već u procesu suradnje s dobavljačima potrebnih inputa. Prilikom definiranja standarda i zahtjeva izvedbe od dobavljača u opskrbnom lancu, ključno je voditi se povratnim informacijama ili *feedbackom* od strane krajnjih kupaca na tržištu. Može se zaključiti da je kontroling poslovnih procesa u cjelokupnom lancu vrijednosti usmjeren na uspješno ispunjenje ili nadilaženje zahtjeva ciljnih skupina kupaca na krajnjem tržištu. Kontroler stoga treba raspolagati ažurnim i relevantnim tržišnim i financijskim podacima u cilju realnog formiranja zahtjeva vezanih za razinu izvedbe proizvoda, usluga ili rješenja od strane dobavljača.

4.1.2. Kontroling logističkih aktivnosti unutar poduzeća

Nakon isporuke od strane dobavljača, drugi poslovni proces ili sastavnica lanca vrijednosti je organizacija logističkih aktivnosti unutar poduzeća. Upravo inovacije u logističkim rješenjima s naglaskom na smanjenje troškova i povećanje učinkovitosti predstavljaju značajan izvor pozitivnih sinergijskih učinaka u lancu vrijednosti. Navedeni trendovi su uvjetovali pojavu logističkog kontrolinga kao integrirane podrške odlučivanju logističkog menadžmenta. Funkcije logističkog kontrolinga mogu se podijeliti na „funkcije planiranja, upravljanja, kontrole i informiranja“ (Kilibarda, 2015). Zadaća logističkog kontrolinga se odnosi na mjerenje, vrednovanje i izradu smjernica za unaprjeđenje logistike nabave, skladištenja i proizvodnje. Suvremena proizvodna poduzeća su, u cilju unaprjeđenja efikasnosti poslovanja, posebno pažnju obratila na razvoj optimalnog upravljanja zalihama, odnosno *lean* pristupa u kojem poduzeće raspolaže minimalnom količinom zaliha koja omogućuje nesmetanu proizvodnju i pružanje usluga, a izbjegava se gomilanje zaliha kao mrtvog kapitala. Ovaj zahtjev nameće kontroleru potrebu za analizom količina potražnje u pojedinim vremenskim

razdobljima i izradom izvješća u kojima se pravodobno naručuju potrebne količine zaliha, bez nepotrebnih viškova. Uloga logističkog kontrolinga se ujedno odnosi na sustavno praćenje, mjerenje i vrednovanje pojedinih logističkih podprocesa kako bi se menadžmentu u izvješćima moglo sugerirati koje je štetne i neproduktivne poslovne procese potrebno eliminirati. (Piškor i Kondić, 2010)

4.1.3. Kontroling procesa proizvodnje i primjena QFD alata kao indikatora razine izvedbe

Najvažniji poslovni proces u poduzeću koji je izravno vezan uz stvaranje nove vrijednosti je proces proizvodnje i pružanja usluga. Značajke krajnjih proizvoda uvelike su uvjetovane vrstom proizvodne tehnologije koju poduzeće primjenjuje te se može razlikovati pojedinačna, masovna ili serijska te kontinuirana procesna proizvodnja. O prirodi djelatnosti te tehnologiji proizvodnje koju poduzeće primjenjuje uvelike ovise i zadaće te uloge kontrolera proizvodnje. (Lujić et al, 2007)

Pojedinačna proizvodnja je skupni naziv za sve tehnologije koje proizvode jedan ili više proizvoda istodobno, kao što su umjetnički rad i građevinski projekti. Radi se o manufakturnoj proizvodnji prilagođenoj zahtjevima pojedinih kupaca s obzirom da se proizvodi prema narudžbi. (Lujić et al, 2007)

„Tehnologije u proizvodnim linijama, kao što su auto-industrija ili potrošačka elektronika odlikuju se masovnom ili serijskom proizvodnjom. Radi se o proizvodnim pogonima koji proizvode standardizirane, identične proizvode koji se temelje se na rutinskim i standardnim postupcima. Masovna proizvodnja ima dva pojavna oblika, a to su kontinuirana i diskontinuirana masovna ili serijska proizvodnja“. (Fralix, 2001)

Kontinuirana procesna proizvodnja je kapitalno intenzivan proizvodni proces koji je visoko automatiziran i robotiziran. Procesna proizvodnja utemeljena je na *lean* tehnologiji kojoj je cilj postići poslovnu izvrsnost u pogledu racionalizacije vremena potrebnog za proizvodnju, podizanja razine kvalitete i osiguranja prihvatljive cijene (Persoon et al, 2006).

Proces pružanja usluga je, za razliku od proizvodnog procesa, znatno teže standardizirati. Pružanje usluge je radno intenzivno i time ovisno o skupu osobina i značajki primatelja i pružatelja usluga. Neovisno o tome što je priroda usluga varijabilna, detaljna dokumentacija koja razrađuje pojedine korake procesa pružanja usluga je neophodna u definiranju kriterija koji uslugu čine kvalitetnom, a koji su osnova za mjerenje i vrednovanje razine izvedbe u

sklopu kontrolinga poslovnih procesa primjenom indikatora performansi ključnih poslovnih procesa ili KPI alata (*engl. Key Performance Indicators*). (Akao i Mazur, 2003)

Kako bi se osigurao sustav kontrolinga procesa proizvodnje utemeljen na zahtjevima potražnje, poželjna je uporaba QFD (*engl. Quality Function Development*) metode kao alata operativnog kontrolinga. To je alat kojim se ujedno osigurava upravljanje kvalitetom proizvodnog procesa (Akao i Mazur, 2003). Prva faza u primjeni QFD metode odnosi se na planiranje proizvodnje jer je temeljno načelo kontrolinga na svim razinama povezivanje funkcije planiranja i kontrole s ciljem izrade smjernica za poboljšanje u procesu donošenja menadžerskih odluka. Učinkovito planiranje proizvodnje temelji se na osiguranju sukladnosti između zahtjeva kupaca (korisnika) proizvoda i tehničkih zahtjeva vezanih uz konstrukciju proizvoda. Prikupljanje informacija o zahtjevima kupaca iz svih dostupnih izvora najznačajnija je zadaća kontrolera koja se provodi s ciljem informiranja proizvodnih menadžera. Na temelju podataka o zahtjevima kupaca i tehničkih značajki proizvoda, proizvodni menadžeri izrađuju tehničke specifikacije proizvoda što je druga faza u primjeni QFD alata. Razvoj procesnih koraka s naglaskom na kritične točke procesa predstavlja treću fazu u primjeni QFD metodologije. U četvrtoj fazi slijedi priprema i provedba proizvodnje. (Akao i Mazur, 2003).

Kontroler primjenjuje matricu razvoja proizvoda, matricu razvoja procesa i matricu plana proizvodnje kao standarde koje je potrebno ispuniti u procesu proizvodnje te utvrđuje u kojoj je mjeri razina izvedbe (performansi) proizvodnje sukladna s kriterijima zadanim u fazi planiranja. Pritom se analiziraju kritični procesni koraci, primjenom odgovarajućih kontrolnih metoda na reprezentativnoj veličini uzorka proizvoda korištenjem adekvatnih ispitnih metoda (Akao i Mazur, 2003). U slučaju većih odstupanja, kontroler predlaže menadžmentu proizvodnje provedbu korektivnih radnji s ciljem eliminacije evidentiranih odstupanja djelujući tako posredno na povećanje učinkovitosti i racionalizaciju troškova proizvodnje.

4.1.4. Kontroling logističkih aktivnosti izvan poduzeća

Nakon provedbe procesa proizvodnje, nužno je organizirati logističke procese s ciljem dopreme proizvoda do posrednika na veleprodajnom tržištu ili krajnjih kupaca na maloprodajnim tržištima. Današnji logistički sustavi utemeljeni su na korištenju logističkih informacijskih sustava kojima se osigurava pravodobna doprema robe u potrebnim

količinama. Cilj logističkog kontrolinga u navedenom poslovnom procesu je analizirati trenutne potrebe tržišta ili potrebe tržišta u određenom vremenskom razdoblju i usporediti ih s planiranim količinama proizvodnje. Između zahtjeva kupaca vezanih uz količinu i kvalitetu proizvoda i planiranih prodajnih količina treba postojati sklad. Kontroler treba proslijediti informacije o količinama ponude i potražnje za određenim vrstama proizvoda zajedno sa smjernicama u planiranju proizvodnje i otpreme menadžerima proizvodnje i logistike koristeći se svim dostupnim informacijama, a poglavito kros-funkcijskim informacijama iz ERP sustava.³ Uporaba navedenih sustava uvelike olakšava integrirani pristup donošenju poslovnih odluka. (Karsak i Ozogul, 2009)

4.1.5. Kontroling marketinga i prodaje

Marketinški i prodajni poslovni procesi imaju za cilj uspješno plasirati proizvode i usluge na tržište te ostvariti visoku razinu zadovoljstva kupaca sukladno njihovim zahtjevima. U suvremenim poduzećima, zahtjevi kupaca predstavljaju osnovnu fazu u generiranju cjelokupnog lanca vrijednosti jer o zahtjevima kupaca ovise i standardi koji se koriste za ocjenu razine izvedbe svakog poslovnog procesa koji posredno ili neposredno utječe na stvaranje vrijednosti. Osnovni instrument na osnovu kojeg se realizira marketinško-prodajni proces je istraživanje tržišta s ciljem upoznavanja zahtjeva kupaca pri čemu kontroler može imati značajnu ulogu u prikupljanju relevantnih informacija. Podaci o zahtjevima kupaca temelj su za postavljanje marketinške strategije i ciljeva, odnosno standarda na osnovu kojih kontroler uspoređuje ostvarenu razinu izvedbe s planiranom te iznosi mogućnosti unaprjeđenja marketinškim menadžerima koji donose konačne odluke.

Ukupna marketinška strategija sastoji se od ispunjenja zahtjeva korisnika proizvoda i usluga u procesu proizvodnje i pružanja usluga (Sentijono i Dalgard, 2007), postavljanja optimalnih cijena s obzirom na tržišne i financijske ciljeve poduzeća te izrada spleta prodaje i promocije. Ciljevi iz svakog pojedinog elementa marketinškog plana su standardi koji se uspoređuju s razinom izvedbe uz orijentaciju na kontinuirano poboljšanje.

³ ERP sustavi su sustavi za planiranje resursa poduzeća koji imaju integrativnu i koordinirajuću ulogu u cjelokupnom poslovanju poduzeća. (Karsak i Ozogul, 2009)

4.1.6. Kontroling poslijeprodajnih aktivnosti

Danas poduzeća sve više napuštaju kratkoročno orijentirane, transakcije odnose s kupcima i zalažu se za razvoj dugoročnih i uzajamno korisnih odnosa s kupcima s ciljem izgradnje stabilne baze stalnih, vjernih i lojalnih kupaca. Iz tog se razloga razvija splet poslijeprodajnih aktivnosti koje su uslužnog karaktera. Poslijeprodajne aktivnosti ovise o prirodi djelatnosti poduzeća, a uglavnom se radi o uslugama garancija i jamstava te pružanju savjetodavnih usluga kupcima nakon kupnje proizvoda. Logika na kojoj se temelji razvoj poslijeprodajnih aktivnosti je osiguranje pouzdanosti i sigurnosti za kupce kroz dugoročnu orijentaciju na ispunjavanje njihovih zahtjeva i u fazi nakon izvedbe transakcije.

U sklopu kontrolinga poslijeprodajnih aktivnosti se primjenjuje proces vrednovanja poslijeprodajnog ponašanja kupaca (Kesić, 2003) koji je osobito važna informacija za kontinuirano unaprjeđenje marketinških i prodajnih poslovnih procesa. Vrednovanje poslijeprodajnog ponašanja kupaca osigurano je putem sustava upravljanja odnosima s kupcima (*engl. CRM – customer relationship management*) koji su usmjereni na razvoj odnosa lojalnosti s kupcima i zadržavanje postojećih kupaca te na metriku profitabilnosti pojedinih skupina kupaca. (Kesić, 2003)

4.2. Kontroling vezan uz odnose s dobavljačima

U dosadašnjoj obradi kontrolinga vezanog uz pojedine procese u lancu vrijednosti, orijentacija je bila na kontroling internih procesa, no lanac vrijednosti obuhvaća i aktivnosti ostalih dionika u isporuci vrijednosti za krajnje kupce. Kontroling vezan uz odnose s dobavljačima ili kontroling nabave osigurava pravodobnu nabavku resursa u potrebnim količinama kako ne bi došlo do zastoja u proizvodnji i pružanju usluga te kako bi se ostali procesi upravljanja i potpore u poduzeću nesmetano odvijali. Funkcija nabave se odnosi na kupnju resursa za potrebe poslovanja poduzeća. Pritom postaje sve značajnije da poduzeće posluje s dobavljačima koji pružaju adekvatna jamstva kvalitete proizvoda i usluga u vidu certifikata kvalitete, odnosno udovoljavanja potrebnim međunarodnim standardima. Ključni kriteriji za donošenje odluka u nabavnom poslovanju su cijene proizvoda i usluga, rokovi isporuke, dostupne količine te kvaliteta proizvoda i usluga. Kako bi se osigurala što viša razina učinkovitosti nabavnog poslovanja, poduzeća teže izgradnji stalnih dugoročnih odnosa s ključnim dobavljačima u djelatnosti (Reardon i Hopkins, 2006).

Učinkovito upravljanje nabavom se snažno odražava na smanjenje operativnih materijalnih troškova poslovanja te na strukturu i ukupno učešće logističkih troškova u poslovanju. Razvoj koncepata lanca opskrbe i lanca vrijednosti naglašava potrebu za racionalizacijom udjela logističkih troškova u ukupnim troškovima poslovanja. Racionalno upravljanje nabavom je osobiti cilj poduzeća koja se nalaze u fazi zrelosti u životnom ciklusu te stoga nemaju značajne mogućnosti za širenje tržišnih potencijala i povećanje profita, već je temeljni izvor povećanja udjela profita u ukupnim prihodima smanjenje troškova poslovanja. O racionalnom upravljanju nabavom i smanjenju logističkih troškova uvelike ovisi daljnja sposobnost rasta i razvoja poduzeća u zaoštrenom konkurentnom okruženju. „Učinkovitost upravljanja nabavom ogleda se u svim koracima procesa nabave, a to su planiranje, naručivanje, realizacija i kontrola nabave.“ (Perčić i Kozina, 2014)

Kako bi se osiguralo učinkovito upravljanje procesom nabave, ključna je mogućnost pravodobnog praćenja stanja zaliha i mogućnosti nabave određenih roba i usluga kod ključnih dobavljača što je osigurano putem implementacije ERP sustava. Adekvatna informiranost temelj je planiranja i provedbe nabavnog procesa.

Plan nabave je ključni dokument u kojem su postavljeni ciljevi vezani uz nabavno poslovanje te se iz plana nabave izvode ključni pokazatelji učinkovitosti procesa nabave u sklopu kontrolinga nabave. Ključni pokazatelji uspješnosti procesa nabave su: udio radnog kapitala u zalihama, troškovi čuvanja zaliha, brzina odvijanja procesa nabave-planiranja, narudžbe i realizacije te kvaliteta odabira dobavljača. Kontroling nabave uključuje i kontinuirano praćenje, mjerenje i vrednovanje visine troškova pojedinih inputa kao što su sirovine i materijali jer niža nabavna cijena materijala i sirovina podiže razinu profitabilnosti poslovanja poduzeća. (Perčić i Kozina, 2014).

Osim kvantitativno orijentiranog kontrolinga nabave, koji se provodi s ciljem racionalizacije troškova i povećanja učinkovitosti poslovanja, ključno je u kontroling nabave uključiti i etičke aspekte nabave, a to je važan kriterij uspješnosti nabave za javna poduzeća i poduzeća u privatnom sektoru. Stoga je analiza kriterija odabira najpovoljnije ponude također važan element u ukupnom opisu zadataka kontrolinga nabave. Zadaća kontrolera je evaluirati etičnost u procesu odabira najpovoljnije ponude te u slučaju korupcije utvrditi stupanj financijske i reputacijske štete nanesene poduzeću koruptivnim ponašanjem u nabavi.

Kontroler je zadužen za definiranje sustava internih kontrola čija je provedba ključna u osiguranju transparentnosti sustava nabave. Prijedlogom korektivnih mjera u slučaju utvrđivanja korupcije u nabavi, kontroler smanjuje ili eliminira negativne učinke netransparentno provedenih procesa nabave. (Perčić i Kozina, 2014).

Zaključuje se da kontroling nabave podrazumijeva kontroling provedbe pojedinih faza procesa nabave od zahtjeva za izdavanjem robe do načina odabira najpovoljnijih ponuda kao i kontroling financijskih učinaka nabavnog poslovanja na ukupni rezultat poduzeća kao cjeline. (Perčić i Kozina, 2014)

4.3. Kontroling vezan uz odnose s distributerima i veletrgovcima

U lanac vrijednosti u određenoj djelatnosti uključen je i odnos s distributerima na veleprodajnom tržištu. Za brojna poduzeća distributeri i veletrgovci predstavljaju ključnu sponu u lancu vrijednosti koja ih povezuje s tržištima krajnjih kupaca (B2C tržištem). Kakav će odnos poduzeće razviti s distributerima i veletrgovcima ovisi o velikom broju čimbenika, poglavito o veličini i lokaciji poduzeća, širini i dubini proizvodnog i uslužnog asortimana te značajkama tržišta na kojima poduzeće posluje. (Slater i Olson, 2001)

Poduzeće se može odlučiti na ekskluzivnu, selektivnu ili ekspanzivnu (intenzivnu) distribuciju ovisno o prodajnim ciljevima koje želi ostvariti (Previšić i Ozretić-Došen, 2000). Ekskluzivna distribucija je oblik distribucije u kojem se koristi samo jedan veletrgovac, trgovac na malo ili distributer na određenom zemljopisnom području. Kada tvrtka distribuira svoju marku putem samo jednog ili dva glavna posrednika na tržištu koji su zastupnici tvrtke, primjenjuje ekskluzivnu strategiju distribucije. To je uobičajeni oblik distribucije proizvoda i robnih marki luksuznog karaktera s visokim premijskim cijenama. Razlog za ustupanje ekskluzivnih prava distribucije je težnja proizvođača za kontrolom cijena, promocije, inventara i usluga distributera. (da Silva, 2008)

Selektivna distribucija uključuje korištenje ograničenog broja prodajnih mjesta i suradnju s pomno odabranom skupinom distributera ili veletrgovaca na određenom zemljopisnom području. Prednost ovog pristupa je da proizvođač može odabrati najprikladnija ili najpovoljnija prodajna mjesta i fokusirati prodajne napore na njih. Ona također omogućuje

tvrtki da uspostavi dobar poslovni odnos s članovima kanala. Selektivna distribucija omogućuje proizvođaču stjecanje optimalne tržišne pokrivenosti uz zadržavanje kontrole nad posredničkim kanalima. (Previšić i Ozretić-Došen, 2000)

Intenzivna distribucija ima za cilj osigurati pokrivenost tržišta pomoću svih raspoloživih prodajnih mjesta. Za mnoge proizvode, ukupna prodaja izravno je ovisna o broju prodajnih mjesta, što se osobito odnosi na proizvode široke potrošnje. Kod takvih proizvoda je obično nužna intenzivna distribucija gdje kupci mogu odabrati među nizom prihvatljivih marki jer ako jedna marka nije dostupna, kupac će jednostavno odabrati drugu. Intenzivni kanali distribucije se uobičajeno koriste kod proizvoda s visokim mogućnošću supstitucije od strane drugih proizvođača. (da Silva, 2008)

Kontroling vezan uz odnose s distributerima i veletrgovcima temelji se na ciljevima prodajne politike. I ovdje je usporedba ostvarenih i planiranih ciljeva osnova za donošenje odluka o tome je li potrebna provedba preventivnih i korektivnih akcija i kakvog tipa. Ključan financijski cilj u izgradnji odnosa s distributerima, veletrgovcima i ostalim marketinškim posrednicima je ostvarenje zadane stope povrata na ulaganja u razvoj odnosa s pojedinim posredničkim poslovnim subjektima. ROI ili povrat ulaganja u odnos s distributerom se izračunava kao odnos vrijednosti generirane po pojedinom marketinškom kanalu i troškova uloženi u razvoj odnosa suradnje s tim kanalom. (Sambrani i Pol, 2016)

Prilikom evaluacije stope povrata iz poslovanja s određenim distributerima, kontroler se koristi dvama parametrima, a to su usporedba s planskom stopom povrata od poslovanja s određenim distributerom i provedba *benchmarkinga*, odnosno usporedba stope povrata po pojedinim marketinškom kanalu sa stopama povrata po drugim marketinškim kanalima u selektivnoj i ekspanzivnoj (intenzivnoj) distribuciji. Stupanj odstupanja od planirane stope povrata po marketinškom kanalu ili negativno odstupanje u odnosu na prosječnu stopu povrata po marketinškom kanalu ukazuje na potrebu za korektivnim akcijama. Pritom će kontroler marketinškim menadžerima zaduženima za B2B tržište sugerirati ukidanje poslovnih odnosa s određenim distributerima ili predložiti mjere za racionalizaciju ulaganja u razvoj odnosa s distributerom. Mogućnost utjecaja na povećanje vrijednosti (prihoda) koje generira pojedini distributer ovisi o ugovornim odnosima i stupnju kontrole kojeg proizvođač ima nad distributerom. Ukoliko se radi o ekskluzivnoj distribuciji, u kojoj je stupanj kontrole nad distributerom visok, kontroler može menadžeru predložiti povećanje prodajnih ciljeva u

određenom vremenskom razdoblju, dok će kod intenzivnih distributivnih kanala navedenu mjeru biti teže ili nemoguće primijeniti jer je stupanj kontrole proizvođača nad poslovanjem i prodajnim ciljevima distributera nizak. U tom slučaju kontroler se treba oslanjati isključivo na smjernice vezane uz racionalizaciju troškova vezanih uz razvoj odnosa s pojedinim marketinškim kanalima. (Sambrani i Pol, 2016)

4.4. Kontroling vezan uz odnose s krajnjim potrošačima

Razvoj odnosa s krajnjim potrošačima postaje središnji koncept u suvremenim organizacijama s usvojenom marketinškom orijentacijom. Odnos s krajnjim potrošačima i potrošačko centrična orijentacija započinje se razvijati u sklopu istraživanja tržišta. Na temelju rezultata istraživanja tržišta provodi se proces segmentacije tržišta s obzirom na socio-demografske, psihološke i značajke životnog stila. Kupci raznolikih značajki se dijele u homogene segmente, odnosno ciljne skupine kupaca prema čijim se potrebama usmjeravaju marketinške politike poduzeća koje uključuju proizvodni, cjenovni, prodajni i promotivni miks. (Yoo, Donthu i Lee, 2000)

Suvremena orijentacija na kupce obuhvaća razdoblje prije kupnje, tijekom kupnje i post-prodajno razdoblje. U analizi uspješnosti razvoja odnosa s kupcima od strane poduzeća važno je pratiti dva aspekta tog odnosa, a to su stupanj zadovoljstva kupaca i financijski aspekti upravljanja odnosima s kupcima. CRM aplikacije ili aplikacije za upravljanje odnosima s kupcima pružaju kontrolerima važne podatke o zadovoljstvu kupca i ponašanju kupaca pri kupnji kao i podatke za provedbu financijske analize odnosa s kupcima. (Farquad et al, 2014)

U središtu financijskog aspekta upravljanja odnosima s kupcima je izračun profitabilnosti poslovanja po pojedinim segmentima kupaca, koji se izražava kao odnos između ulaganja u razvoj odnosa s kupcima i profita koji se generira iz tog odnosa. Osim izračuna stope povrata na ulaganja u razvoj odnosa s pojedinim kupcima, za kontroling poslovanja s kupcima je važno korištenje dinamičkih instrumenata poput upravljanja životnim vijekom kupaca kroz dugoročno vremensko razdoblje. (Guerreiro et al, 2008)

Pomoću kontrolinga je moguće izlučiti različite skupine kupaca prema kriteriju profitabilnosti i fokusirati se na one skupine kupaca s kojima poduzeće ima najprofitabilnije odnose. Taj se

koncept naziva upravljanjem ključnim kupcima (*engl. key account management*) (Homborg et al, 2002). Razvojem navedenog pristupa omogućava se fokus na zadržavanje profitabilnih segmenata kupaca uz istodoban razvoj odnosa s novim kupcima što za poduzeće stvara stabilnu bazu za rast i razvoj.

4.5. Integralni pregled operativnih instrumenata kontrolinga lanca vrijednosti

Kako bi se osigurao uspješan kontroling cjelokupnog lanca vrijednosti, potrebno je sustavno primjenjivati alate i instrumente kontrolinga nabave i upravljanja opskrbnim lancem i kontrolinga prodaje i upravljanja ključnim kupcima. Kontroling nabave ima zadatke suradnje u postavljanju ciljeva i izradi planova nabave, praćenja organizacije i aktivnosti nabave, izračunavanja, praćenja i tumačenja pokazatelja poslovanja nabave i istraživanja otklona te uzroka loših rezultata. Na temelju navedenih zadataka, kontroleri nabave i upravljanja opskrbnim lancem u poduzeću izvide prijedloge za unaprjeđenje procesa upravljanja nabavom i opskrbnim lancem. (Ferišak, 2000)

4.5.1. Kontroling nabave i opskrbnog lanca

Primjenom instrumenata i alata kontrolinga nabave i upravljanja opskrbnim lancem dobivaju se korisni podaci vezani uz evaluaciju i vrednovanje pojedinih dobavljača, vrednovanje sirovina i proizvoda te ocjenu učinkovitosti procesa nabave i upravljanja opskrbnim lancem (Popović Petrušić, 2017). Vrednovanje dobavljača se provodi na temelju ocjene kvalitativnih kriterija u poslovanju s dobavljačima, a to su cijene proizvoda i usluga, rokovi isporuke, kvaliteta usluge i stupanj inovativnosti u poslovanju. Najznačajniji kontrolerski alati u provedbi vrednovanja sirovina i proizvoda su ABC i XYZ analiza, a u analizi učinkovitosti nabave se koristi se EOQ model te pokazatelji likvidnosti, zaduženosti i aktivnosti poduzeća. (Popović Petrušić, 2017)

4.5.1.1. ABC analiza kao instrument kontrolinga nabave i opskrbnog lanca

ABC analiza je instrument i alat kontrolinga nabave kojim se omogućuje optimizacija inventara u opskrbnom lancu. Analiza se temelji na Paretovom načelu ili pravilu 80%:20%

koje se u upravljanju nabavom interpretira na način da je 80% ukupne vrijednosti zaliha sadržano u 20% ukupne količine zaliha (Gupta et al, 2007). ABC analiza koristi se opisanim načelom s ciljem kategorizacije ukupnih zaliha poduzeća na tri kategorije prema kriteriju vrijednosti. U A kategoriju zaliha se mogu ubrojiti zalihe s najvišim stupnjem vrijednosti u poduzeću, dok C kategoriju predstavljaju zalihe s najnižom razinom vrijednosti (Gupta [et al], 2017). Metoda ima za cilj pružiti menadžerima poduzeća spoznaju o nekoliko kritičnih vrsta zaliha u procesu generiranja vrijednosti i o zaliha čija je uloga u generiranju vrijednosti manje značajna ili trivijalna.

Na osnovu primjene ABC analize u upravljanju zalihama postiže se spoznaja o prioritetnim zalihama što omogućuje učinkovitije planiranje procesa nabave u poslovanju poduzeća. Za A kategoriju zaliha vrijedi pravilo da čine 70%-80% ukupne vrijednosti godišnje potrošnje, a radi se udjelu od 20% ukupnih zaliha. B kategorija zaliha ima srednju godišnju vrijednost potrošnje od 15%-25%, a ta se vrijednost odnosi na otprilike 30% ukupnih zaliha u poduzeću. Kod C kategorije zaliha, udio u vrijednosti godišnje potrošnje je oko 5%, a te zalihe čine čak do 50% ukupne količine u ukupnim zalihama poduzeća. Kako bi se zalihe kategorizirale u skupinu A, B ili C, potrebno je poznavati vrijednost potrošnje na zalihe na godišnjoj razini koja se izračunava prema sljedećoj formuli:

$$\text{Godišnja vrijednost potrošnje na zalihe} = \text{Godišnja potražnja} * \text{Jedinični trošak proizvoda ili usluge} \text{ (Collignon, 2012)}$$

ABC analiza je alat u upravljanju zalihama koji menadžerima omogućuje fokusiranje na one vrste zaliha koje generiraju najveću vrijednost. Na ovaj se način izravno doprinosi profitabilnosti poslovanja poduzeća. Fokusiranjem na zalihe iz A i B kategorije omogućuje se optimizacija likvidnosti u poduzeću jer se izbjegava prekomjerno naručivanje, a time i stvaranje „mrtvog kapitala“ sadržanog u zalihama. Jednako tako, vodi se računa o pravodobnosti naručivanja navedenih kategorija zaliha kako bi se osigurao nesmetan tok pri stvaranju vrijednosti u poduzeću. Pravilo koje se koristi u osiguranju racionalnog upravljanja troškovima nabave je što rjeđa nabavka zaliha iz kategorije C od što manjeg broja dobavljača. Osim u analizi zaliha, ABC analiza ima primjenu i u analizi i procesu vrednovanja dobavljača jer daje odgovor na pitanje koji dobavljači imaju najveći udio u ukupnoj vrijednosti zaliha poduzeća (Popović Petrušić, 2017)

4.5.1.2. XYZ analiza kao instrument kontrolinga nabave i opskrbnog lanca

ABC metodi kontrolinga nabave i opskrbnog lanca poželjno je pridružiti rezultate XYZ analize. To je analiza kontinuiteta i sigurnosti potrošnje zaliha (Scholz-Reiter et al, 2012). XYZ analiza temelji se na činjenici da se kontinuitet potrošnje pojedinih zaliha razlikuje. S obzirom na kriterij kontinuiteta potrošnje i stupnja sigurnosti u prognoziraju količine potrebnih zaliha u budućnosti, zalihe se dijele u kategorije X, Y i Z. Zalihe u kategoriji X se stalno troše te je stoga prognožiranje njihovih utrošaka relativno jednostavan i siguran proces. Zalihe iz skupine Y se troše povremeno te su prisutne značajne oscilacije u njihovoj uporabi. Takav obrazac potrošnje zaliha uobičajeno je rezultat sezonske prirode poslovanja. Visoka razina sigurnosti u prognožiranju utrošaka i ukupne godišnje vrijednosti zaliha iz skupine Y se može postići samo na prosječnoj godišnjoj razini. Kod zaliha iz skupine Z ne postoje trendovi u potrošnji koji se mogu koristiti s ciljem sigurnog planiranja i njihova je uporaba diskontinuirana (Scholz–Reiter et al, 2012). Raspored zaliha u skupine X, Y i Z izračunava se na temelju koeficijenta varijacije u potrošnji zaliha kroz određeno vremensko razdoblje. U skupinu X spadaju zalihe kod kojih koeficijent varijacije ne prelazi 10% za određeno razdoblje, koeficijent varijacije za skupinu Y iznosi od 11-20%, a za skupinu Z je veći od 20%. (Popović Petrušić, 2017)

Kombinacijom metode ABC i XYZ, dobiju se kategorije zaliha kojima je potrebno posvetiti najveću pažnju s obzirom na odnos količine u ukupnom inventaru i vrijednosti koju generiraju te s obzirom na kontinuitet potrošnje i sigurnost u prognožiranju. Kombinacija navedenih metoda rezultira s tri skupine zaliha koje zahtijevaju različite strategije upravljanja. Prvu skupinu čine zalihe AX, AY i BX jer imaju najveći značaj s obzirom na vrijednost i kontinuitet potrošnje pa je cilj postići dobre cijene i optimalnu količinu materijala na zalihi da se izbjegnu problemi s likvidnošću. Drugu skupinu čine zalihe AZ, BY i CX koje je ključno nabavljati prema potrebama poduzeća, a zalihe iz treće skupine BZ, CY i CZ se nabavljaju sukladno procjeni dugoročnih potreba. (Scholz-Reiter et al, 2012)

Na osnovu značaja pojedinih vrsta zaliha, provodi se i kategorizacija pojedinih dobavljača. Tako se dobavljači zaliha iz prve skupine (AX, AY i BX) smatraju dobavljačima od strateškog značaja te suradnja s njima značajno utječe na povećanje vrijednosti na razini cjelokupnog lanca vrijednosti. Suradnički i transformacijski pristup razvoju odnosa sa strateškim dobavljačima ima potencijal podizanja konkurentnosti kako poduzeća tako i

dobavljača. Dobavljači zaliha iz skupine AZ, BY i CX smatraju se kolaborativnim dobavljačima i imaju drugu po značaju ulogu u razvoju lanca vrijednosti jer se poduzeća i kolaborativni dobavljači posvećuju trajnim poboljšanjima i organizaciji zajedničkih procesa. Dobavljači zaliha iz skupina BZ, CY i CZ su dobavljači koji nemaju utjecaj na konkurentnost poduzeća te su s tim dobavljačima razvijeni povremeni, transakcijski odnosi. (Gupta i sur, 2007)

Ekonomska količina narudžbe (*engl. EOQ – Economic Quantity of Order*) je model kojim koji predstavlja osnovu u provedbi kontrolinga nabave i opskrbnog lanca. Cilj modela je izračunati u kojoj se točki postiže najmanji odnos između troškova narudžbe zaliha i troškova njihova skladištenja. Na temelju usporedbe s troškovima skladištenja, može se donijeti odluka je li poduzeću isplativo naručivati veće količine proizvoda na koje je moguće dobiti popust na količinu. (Huang, 2003)

Učinkovito upravljanje nabavom i opskrbnim lancem ogleda se u pokazateljima likvidnosti, zaduženosti i aktivnosti poslovanja poduzeća. Učinkovita nabava smanjenjem nepotrebne količine zaliha povećava omjer između tekuće imovine i tekućih obveza, odnosno likvidnost poduzeća koja označava sposobnost pravodobnog podmirenja dospjelih obveza. Povećanje likvidnosti se pozitivno odražava na koeficijent zaduženosti ili udio ukupnih obveza u imovini poduzeća. Ključni pokazatelji aktivnosti koji ukazuju na učinkovitost nabave su koeficijent obrtaja zaliha koji se izračunava kao omjer prihoda od prodaje i stanja zaliha te trajanje obrtaja zaliha u danima koji se dobije kada se broj dana u godini (365) podijeli sa koeficijentom obrtaja zaliha. (Popović Petrušić, 2017)

4.5.2. Kontroling prodaje i upravljanja ključnim kupcima

Kontroling prodaje i upravljanja ključnim kupcima zahtijeva razvoj metrike kojom će se evaluirati uspješnost u smislu prodajnih količina i ostvarenih financijskih rezultata, metrike kojom će se mjeriti uspješnost u smislu kvalitete procesa prodaje i upravljanja ključnim kupcima kao i izvedba ciljeva s obzirom na postavljene rokove te planirani proračun jer je cilj procesne orijentacije ostvariti troškovnu učinkovitost svih poslovnih procesa, pa tako i procesa prodaje i upravljanja ključnim kupcima. (Rancati i Gordini, 2014)

Perspektiva kupaca dobiva središnju važnost u poslovanju suvremenih poduzeća uslijed zaoštavanja konkurencije na globalnoj razini i rastuće potrebe za zadobivanjem i zadržavanjem baze lojalnih i stalnih kupaca poduzeća. Perspektiva kupaca podrazumijeva strateški pristup upravljanju odnosima s kupcima uz jasno definiranje tržišnih ciljeva i razradu poslovnih procesa koji su usmjereni na ispunjenje definiranih ciljeva. Realizacija strateških ciljeva iz perspektive kupaca se temelji na segmentaciji ciljnih tržišta i prilagodbi cjelokupne ponude proizvoda i usluga poduzeća potrebama i željama ciljnih segmenata kupaca s ciljem zadržavanja postojećih i privlačenja novih kupaca. Tržišni ciljevi poduzeća se odnose na postizanje zadovoljstva kupaca i povećanje profitabilnosti u poslovanju poduzeća.

S kvantitativnog aspekta, cilj kontrolinga prodaje i upravljanja ključnim kupcima je ponuditi detaljnije podatke i informacije o profitabilnosti poslovanja s kupcima kako bi menadžeri mogli učinkovitije donositi odluke. Naime, analiza općih kvantitativnih pokazatelja o obujmu prodaje, vrijednosti prodaje ili bruto – neto profitnoj marži ne daje dostatne podatke potrebne za uspješan razvoj smjernica u daljnjem prodajnom poslovanju. Kao i kontroling nabave i opskrbnog lanca, kontroling prodaje i upravljanja ključnim kupcima polazi od Paretova načela 80%:20% u izračunu profitabilnosti poslovanja s kupcima. (Reinartz i Kumar, 2003)

U kontekstu kontrolinga prodaje i upravljanja ključnim kupcima, Paretovo načelo se interpretira na način da 20% ključnih kupaca generira 80% vrijednosti prodaje i obratno, 80% ostalih kupaca zajedno generira 20% ukupne vrijednosti prodaje. S obzirom na ulogu ključnih (profitabilnih) kupaca u generiranju prihoda od prodaje, ključno je da kontroling prodaje osigura precizne informacije o profitabilnosti kupaca. Zadržavanje najprofitabilnijih skupina kupaca postaje prioritet suvremenih poduzeća koja posluju u iznimno konkurentnom okruženju što dodatno naglašava značaj kontrolinga prodaje.

Kontroling prodaje i upravljanja ključnim kupcima temelji se na analizi odnosa između vrijednosti kupca i ulaganjima u stjecanje pojedinih kupaca. Povrat ulaganja u pojedine kupce ili pojedine segmente kupaca u središtu je interesa prodajno usmjerenog kontrolinga. Kontroling prodaje treba osigurati menadžmentu podatke o ukupnom broju kupaca u određenom vremenskom razdoblju, učestalosti kupnje i o stopi zadržavanja kupaca koja se izračunava na temelju opetovanih kupnji ili ugovorno vezanih kupnji. (Abe, 2009)

Menadžeri prodaje trebaju imati jasan uvid u dobit u poslovanje s pojedinim kupcima ili pojedinim segmentima kupaca jer u suprotnom ne mogu donijeti ciljno usmjerene odluke koje se odnose na razvoj marketinških politika poslovanja prema pojedinim tržišnim segmentima

kupaca u budućnosti. Dobit po kupcima pokazuje stopu povrata na ulaganje u određene skupine kupaca ili pojedine kupce. „U suvremenom kontrolingu, investicijska usmjerenost se ne mora odnositi samo na kapitalne investicije, nego na sve poslovno relevantne investicije, gdje se kroz takav postupak sustavno i detaljno analiziraju očekivani troškovi i koristi, odnosno isplativost ulaganja.... U pravilu takav pristup osigurava poduzećima transparentan pogled na lanac stvaranja odnosno mogućeg uništavanja vrijednosti poslovanja poduzeća“ (Meter i Šarčević, 2017). Iz navedenog se citata zaključuje da je investicijski usmjeren pristup (odnos ulaganja i povrat na ulaganje) temelj primjene kontrolinga u svim fazama upravljanja ukupnim lancem vrijednosti.

Kako bi se izrazila dobit po kupcu, nužno je točno rasporediti prihode i rashode po kupcima pri čemu se koristi obračun troškova po aktivnostima, odnosno ABC sustav rasporeda troškova. Preduvjet uspješne alokacije rashoda i prihoda po kupcu je da u poduzeću postoje jasno definirani poslovni procesi (aktivnosti). Tradicionalna metoda obračuna troškova zasnovana je na prikupljanju podataka o troškovima u proizvodnim i neproizvodnim funkcijama organizacije, nakon čega se određeni udio neproizvodnih troškova pripisuje proizvodnim odjelima, odnosno odjelima koji stvaraju novu vrijednost u poduzeću. Troškovi nastali u proizvodnim odjelima koji su većinom varijabilne prirode se alociraju na pojedine proizvode ili usluge koji se nude na poslovnom tržištu ili tržištu krajnjih kupaca. Prilikom alokacije troškova u tradicionalnom obračunu obično se koristi kriterij radnog vremena ili kriterij broja radnih sati strojeva. Opisani način raspodjele troškova je administrativne prirode i ne može zadovoljiti potrebu za otkrivanjem uzroka i posljedica određenih pojava na razini poduzeća. Administrativno utemeljen sustav obračuna troškova može onemogućiti proces donošenja menadžerskih odluka utemeljenih na činjenicama.

U fokusu ABC metode obračuna troškova su aktivnosti, troškovni objekti i alokacija resursa koje je potrebno uložiti u uspješnu realizaciju aktivnosti. Troškovni objekti koji se koriste prilikom primjene ABC metode su različiti, a to mogu biti proizvodi, usluge, kupci, projekti ili druge jedinice. Temeljni razlog za primjenu ABC metode obračuna troškova je adekvatno vrednovanje proizvoda i usluga i realnije formiranje prodajnih cijena proizvoda i usluga. Razvoj metode razvijao se simultano s razvojem informacijske tehnologije i sa širenjem njezine primjene u poslovanju.

Cilj ABC metode je povezati aktivnosti s krajnjim outputima, odnosno proizvodima i uslugama čija se vrijednost realizira putem ciljno usmjerenih aktivnosti. Metoda preuzima

sustav obračuna troškova po radnom nalogu ili procesnom obračunu troškova, ali ima različit pristup raspodjeli indirektnih troškova na nositelje troška. Direktni troškovi se u ABC metodi obračunavaju na jednak način kao u metodi obračuna troškova po radnom nalogu ili po procesnoj metodi obračuna troškova. Bit primjene ABC metode je, dakle, točno i precizno rasporediti troškove na nositelje koji su ih uzrokovali. (Perčević, 2010)

Zbog povezivanja troškova s realnim nositeljima troškova koji su ih uzrokovali, ABC metodom se osigurava egzaktn pristup mjerenju profitabilnosti pojedinih proizvodnih i uslužnih linija, a realno prikazivanje raspodjele troškova u poduzeću predstavlja osnovu za učinkovito menadžersko odlučivanje. Metoda ujedno pruža točan uvid u strukturu troškova i prihoda po pojedinom poslovnom procesu te je stoga nužna njezina primjena u reinženjeringu poslovnih procesa s ciljem optimizacije istih. Implementacija ABC metode obračuna troškova je resursno zahtjevnija od primjene tradicionalnih metoda obračuna troškova te se stoga njezino uvođenje ne preporučuje poduzećima koja imaju homogene proizvodne i/ili uslužne procese. (Perčević, 2010)

Na potrebu za izračunom dobiti po kupcu s ciljem uspješnog prodajnog poslovanja upozorio je Kaplan (1989) kada je istraživanjem potvrdio da se troškovi iskazani sintetički kao ukupni troškovi prodaje i marketinga bitno razlikuju po pojedinim skupinama kupaca. Na metodu izračuna dobiti po pojedinim kupcima se nadovezuje metoda troškova opsluživanja kupca ili *cost to serve* metoda koja pruža uvid u visinu i strukturu troškova opsluživanja pojedinih segmenata kupaca i pokazuje koliki je prag rentabilnosti pri poslovanju s pojedinim kupcima. (Guerreiro et al, 2008)

Slijedeći principe uporabe ABC metode u upravljanju zalihama, kontroling prodaje s obzirom na razinu dobiti po pojedinom kupcu kategorizira kupce u tri skupine s obzirom na razinu profitabilnosti, a to su (Farris et al, 2010):

- kupci gornjeg sloja koji donose visoku razinu povrata na ulaganje u njihovo opsluživanje;
- kupci srednjeg sloja koji nemaju iznimno visoku razinu povrata na ulaganje, ali dobit u poslovanju s kupcima srednjeg sloja iskazuje značajnu tendenciju rasta;
- posljednju skupinu kupaca s obzirom na razinu povrata na ulaganja iskazuju kupci nižeg sloja kod kojih su troškovi opsluživanja viši od razine prihoda po kupcu.

S obzirom da se u poslovanju s kupcima nižeg sloja generira gubitak, menadžeri prodaje trebaju izbaciti neprofitabilne segmente kupaca iz skupine ciljnih tržišta (Farris et al, 2010).

Važan parametar u prognoziranju daljnjih prodajnih trendova predstavlja analiza cjeloživotne vrijednosti kupaca. Pri izračunu cjeloživotne vrijednosti kupaca se koristi modificirana metoda izračuna neto sadašnje vrijednosti profita od pojedinih kupaca. Vrijednost se temelji na projekciji ukupnih prihoda i rashoda od pojedinih kupaca u određenom vremenskom razdoblju, a potom se dobivena dobit po kupcu u pojedinim razdobljima diskontira sukladno visini troškova kapitala tvrtke (Venkatesan i Kumar, 2004). Cjeloživotna vrijednost kupaca je dinamični pokazatelj koji menadžerima prodaje i upravljanja ključnim kupcima sugerira na koje se skupine kupaca potrebno fokusirati u daljnjem prodajnom poslovanju.

4.5.3. Indikatori ključnih performansi kao alati kontrolinga lanca vrijednosti

Mjerenje performansi je temeljno načelo upravljanja. Mjerenjem performansi je moguće identificirati trenutni jaz između sadašnje i željene razine te pravodobno reagirati uvođenjem korektivnih mjera. Pažljivo odabrani indikatori ili pokazatelji uspješnosti omogućuju precizno utvrđivanje mjera za poboljšanje učinkovitosti (Marr, Schiuma i Neely, 2004). Indikatori ključnih performansi ili KPI (*engl. Key Performance Indicators*) su alati kontrolinga koji se koriste kako bi se procijenila učinkovitost pojedinih poslovnih procesa, poslovnih jedinica i odjela te zaposlenika (Marr [et al], 2004). Moguće je razlikovati tri vrste ključnih pokazatelja, a to su kvantitativni, usmjeravajući i akcijski usmjereni indikatori. (Zahn, 2013)

Skupina kvantitativnih pokazatelja se rabi za mjerenje količine, odnosno radi se o naturalnim pokazateljima kojima se evaluira uspješnost provedbe poslovnih procesa. Kvantitativni indikatori osiguravaju mjerljivost i nedvosmislenost te su stoga vrlo vrijedni u procesu mjerenja performansi. Druga vrsta indikatora koristi se za usmjeravanje u cilju planiranja daljnjih akcija poduzeća u pogledu optimizacije poslovnih procesa. Indikatori usmjeravajuće prirode su vrlo korisni za prepoznavanje poslovnih procesa koji nemaju adekvatnu razinu učinkovitosti i koje je potrebno poboljšati. Akcijski usmjereni indikatori pomažu poduzećima u identifikaciji područja koja se mogu učinkovito unaprijediti poduzimanjem ciljno usmjerenih aktivnosti. (Zahn, 2013)

Poduzeća se koriste ključnim indikatorima performansi na više razina kako bi se ocijenio uspjeh u dostizanju ciljeva. Ključni indikatori performansi na strateškoj razini poduzeća

usmjereni su na mjerenje performansi organizacije u cjelini, dok su ključni indikatori performansi na taktičkoj i operativnoj razini usmjereni na evaluaciju performansi pojedinih poslovnih procesa u funkcijama kao što su prodaja, marketing ili proizvodnja. Primjena sustava ključnih indikatora performansi može biti uspješna samo ako su indikatori pravilno usklađeni s prirodom i ciljevima poslovnih procesa u organizaciji.

Vrlo česta pogreška u praktičnoj primjeni sustava KPI odnosi se na korištenje standardiziranih indikatora koji ne odražavaju specifičnosti poslovnih procesa pojedinačne organizacije. Iz tog je razloga važno da sustav KPI bude u potpunosti harmoniziran sa strateškim, taktičkim i operativnim planovima u organizaciji. KPI sustav predstavlja alat u evaluaciji performansi, ali se ne smije izostaviti činjenica da je to ujedno komunikacijski alat u organizaciji. Ključni indikatori performansi jasno poručuju zaposlenicima koji su željeni standardi i kriteriji za ocjenu uspješnosti poslovnih procesa, a time i rada pojedinih zaposlenika i timova zaposlenika. (Vrtodušić i Hrgović, 2005)

U procesu formulacije ključnih indikatora performansi, potrebno je kao polaznu točku koristiti organizacijske ciljeve, analizirati optimalne načine dostizanja ciljeva i, sukladno tome, ustrojiti indikatore koji ukazuju na uspješnost izvedbe. Na taj se način planiranje i kontrola spajaju u iterativni proces kojem je cilj kontinuirano poboljšanje poslovnih procesa na temelju povratnih informacija o uspješnosti izvedbe. Uz jasno detektiranje indikatora uspješnosti poslovnih procesa, ključno je utvrditi tko su ciljni korisnici informacija o mjerenju performansi pojedinih procesa te na koji će se način distribuirati prikupljene povratne informacije. (Marr et al, 2004)

Na razini lanca vrijednosti, ključne indikatore performansi je potrebno definirati za skupinu primarnih aktivnosti, a to su logistika, proizvodnja i marketing, za skupinu aktivnosti potpore koje se odnose na razvoj inovacijskih sposobnosti i tehnološki razvoj na razini lanca vrijednosti kao cjeline te na aktivnosti potpore koje se odnose na postprodajne aktivnosti te na proces upravljanja ljudskim potencijalima (slika 8, str. 33). U suvremenom poslovanju važnu ulogu u integralnom pristupu kontrolinga procesa na razini lanca vrijednosti ima razvoj ERP sustava kao sustava za integrirano planiranje resursima poduzeća. Uporaba navedenog sust na razini lanca vrijednosti značajno olakšava provedbu integracijske i koordinacijske uloge kontrolinga u poslovanju.

5. BUDUĆNOST KONTROLINGA U HRVATSKOJ – PREMA INOVACIJSKOJ ULOZI KONTROLINGA U PODUZEĆIMA

Kontroling je disciplina koja nije dosegla puni potencijal razvoja u brojnim poduzećima u Republici Hrvatskoj. Kako je Hrvatska posttranzicijska zemlja, „alati usmjereni na integriranje i koordiniranje ključnih podataka u poduzeću i generiranje izvješća s ciljem stvaranja podloge za učinkovito donošenje menadžerskih odluka nisu dovoljno rašireni i iskorišteni“ (Osmanagić-Bedenik, 2004). Kontroling u Hrvatskoj nalazi se na prijelaznoj fazi između registratorske i navigatorske uloge, a cilj treba biti razviti inovacijsku ulogu kontrolera u poduzećima u Republici Hrvatskoj.

Inovatorska uloga sastoji se u odvajanju kontrolerske uloge od isključivo računovodstvene i analitičke uloge i postavljanje kontrolera u ulogu savjetnika i predlagatelja mjera koje je potrebno poduzeti s ciljem učinkovitijeg upravljanja. To ne znači da kontroler preuzima menadžersku ulogu jer odgovornost za donošenje odluka ostaje na menadžeru, ali kontroler – inovator analizom mogućih scenarija i pravodobnom uporabom instrumenata i alata kontrolinga može značajno unaprijediti točnost menadžerskog odlučivanja. Važnost pravodobne detekcije i prognoziranja poslovnih događaja povećava se s povećanjem stupnja dinamičnosti okruženja poduzeća.

Kontroleru se može osigurati inovativna uloga ukoliko se kontroling izuzme iz hijerarhije poduzeća te se postavi u savjetodavnu (štabnu) ili izvanhijerarhijsku funkciju sa sposobnošću integriranja cjelokupnog poslovanja poduzeća. Uloga kontrolera kao inovatora usmjerena je ka aktivnom doprinosu u stjecanju konkurentske prednosti poduzeća u izazovnom i dinamičnom okruženju.

Kontroler – inovator ne smije imati segmentirani pogled na poslovanje poduzeća, već je nužno da poima poduzeće kao cjelinu. Jedino holističkim poimanjem poslovanja poduzeća moguće je donijeti učinkovite i točne smjernice u poslovanju koje su orijentirane na budućnost, a ne isključivo na analizu prošlih poslovnih događanja. Rad kontrolera treba biti utemeljen na odgovarajućem sustavu vrijednosti, a taj sustav vrijednosti definiran je strateškim, taktičkim i operativnim ciljevima poduzeća. Poznavanje planova poslovanja poduzeća na svim razinama osnova je učinkovitosti u radu kontrolera.

Kako bi se kontroler usmjerio na analizu učinkovitosti izvršenja plana i na predlaganje smjernica u poslovanju poduzeća u budućnosti, nužno je korištenje financijskih instrumenata kao što su usporedba troškova, doprinos pokrića fiksnih troškova te analiza investicijskog proračuna i povrata na ulaganja. Uloga kontrolera-inovatora se ne iscrpljuje isključivo kroz financijsku perspektivu i analizu poslovanja. Učinkovitost planova i predlaganje preventivnih i korektivnih smjernica za unaprjeđenje poslovanja treba uključivati i perspektivu kupaca, perspektivu učenja i razvoja te procesnu perspektivu, odnosno sve elemente sustava uravnoteženog upravljanja ciljevima (*engl. BSC - Balanced Scorecard*). Perspektiva učenja i razvoja pokazuje u kojoj je mjeri organizacija orijentirana na cjeloživotno učenje koje je preduvjet za održavanje inovacijskih sposobnosti poduzeća, a time i za uspješno ispunjenje potreba i želja kupaca. Učinkovito ispunjenje potreba i želja kupaca postiže se skladnom organizacijom poslovnih procesa koji su lišeni nepotrebnih aktivnosti koje ne doprinose stvaranju nove vrijednosti u poduzeću (Magalhaes et al, 2008). Sagledavanje nefinancijskih i financijskih aspekata poslovanja nužna je za razvoj inovacijski orijentirane uloge kontrolera.

U pogledu sustava informiranja vrlo je važna pravovremenost reagiranja. Kontroler s inovatorskom ulogom u poslovanju poduzeća djeluje na temelju korištenja sustava ranog upozorenja. Sustav ranog upozorenja je vrlo učinkovit alat u upravljanju rizicima koji stvara značajnu sponu između planiranja i kontrole. U sustav ranog upozorenja se unose parametri na temelju ciljeva ili standarda poslovanja (financijske i nefinancijske prirode) te se unosi dozvoljena razina odstupanja u odnosu na ciljeve ili standarde poslovanja. Ukoliko se razina izvedbe poduzeća u nekom segmentu poslovanja počne kretati ispod razine dozvoljenih odstupanja, kontroler je dužan reagirati na odstupanja istražujući uzroke odstupanja i predlažući menadžerima niz mjera ili scenarija kojima je odstupanja moguće ukloniti ili smanjiti. Učinkovitost predloženih mjera kontrolera uvelike ovisi o prirodi uzroka odstupanja od standarda. Ukoliko se radi o odstupanjima koja su uvjetovana promjenama u makro okruženju poduzeća, poduzeće nema sposobnost kontrole nad takvim kretanjima te im se nužno prilagoditi povećanjem troškovne učinkovitosti, redizajnom poslovnih procesa ili drugim vidom restrukturiranja postojećih planova. Kada su uzroci odstupanja od standarda u unutarnjem okruženju ili mikro okruženju, stupanj manevriranja je znatno širi i omogućuje niz djelovanja, od promjene dobavljača, povećanja stupnja edukacije osoblja do redizajna poslovnih procesa s ciljem optimizacije poslovanja.

Zaostajanje uloge kontrolinga u Hrvatskoj najočiglednije je upravo u pogledu strateškog kontrolinga i anticipativne uloge u sprječavanju nastanka značajnijih rizika i kriza u

poslovanju. U pogledu strateške usmjerenosti kontrolinga i inovacijske uloge, Osmanagić-Bedenik (2007) ističe: “ U Hrvatskoj zadatci strategijskog kontrolinga, kao što su suradnja kod strategijskog planiranja, stručna pomoć kod investicijskog planiranja, poslovno informiranje i predlaganje korektivnih mjera te predlaganje i uvođenje preventivnih mjera, informacijska uloga za strategijsko planiranje i uvođenje sustava ranog upozorenja na začelju zadataka kontrolinga.“ (Osmanagić-Bedenik, 2007)

Naglaskom na snažnije povezivanje uloge kontrolera sa sustavom vrijednosti (ciljeva) i sustavom planiranja te razvoj informiranja utemeljen na sustavu ranog upozorenja, može se postići orijentacija na razvoj inovacijske uloge kontrolera. Jednako tako, kontroler treba biti uključen u donošenje smjernica koje su orijentirane na optimalnu organizaciju u sklopu poduzeća. Informiranje i savjetovanje menadžera o optimalnom organiziranju je osobito važno jer između strategije i organizacijske strukture postoji snažna povezanost, odnosno strategiju nije moguće realizirati bez optimalne organizacijske strukture usklađene s postavljenim strateškim ciljevima (Kock i Guillen, 2001). Informiranje i savjetovanje kontrolera u pogledu opisa radnih mjesta, plana raspoređivanja suradnika i organizacijskog plana uvelike doprinosi učinkovitosti i uspješnom ispunjenju ciljeva. Jednako tako kontroler – inovator može utjecati na povećanje učinkovitosti ljudskih resursa putem sagledavanja učinkovitosti sustava nagrađivanja na temelju odnosa planiranih i ostvarenih rezultata.

Uz sustav vrijednosti, planiranja, informiranja, organiziranja i upravljanja ljudskim potencijalima, sustav kontrole jedan je od podsustava kontrolinga koji je potrebno provoditi s ciljem izvođenja smjernica vezanih za daljnje poslovanje poduzeća (Kock i Guillen, 2001). Taj aspekt kontrolinga uključuje analizu odstupanja i analizu uzroka odstupanja. Usmjeravanje na uzrok odstupanja predstavlja važnu razliku između kontrolera registratora i kontrolera inovatora. Od kontrolera registratora se primarno očekuje kvantitativno usmjerenje i analiza odstupanja, dok se od kontrolera inovatora očekuje kombinirani kvantitativno-kvalitativni pristup s ciljem otkrivanja uzroka odstupanja, odnosno s ciljem dolaska do najučinkovitijih rješenja za prepoznata odstupanja (Zimmerman i Yahya-Zadeh, 2011).

U ovom radu posebno je analizirana uloga kontrolinga lanca vrijednosti. Razlog tome je što se organizacijske granice zamagljuju, a konkurentska prednost više nije uvjetovana isključivo razinom performansi na razini unutarnje okoline poduzeća, već i razinom performansi na razini cjelokupnog lanca vrijednosti koji uključuje sve faze proizvodnje i procesa pružanja usluga od nabave, logistike i upravljanja opskrbnim lancem do upravljanja distribucijom i

razvoja odnosa s ključnim kupcima na poslovnom, javnom ili krajnjem tržištu. Potreba za upravljanjem performansama na razini lanca vrijednosti kao cjeline predstavlja izazov za suvremenog kontrolera koji treba pomno pratiti i davati smjernice za povećanje učinkovitosti u fazama koje prethode procesu proizvodnje i pružanja usluga (kontroling nabave) te za povećanje učinkovitosti u svim fazama koje slijede nakon samog procesa proizvodnje i/ili pružanja usluga (kontroling prodaje i upravljanja ključnim kupcima).

Perović i Vujičić (2015), analizirajući daljnji smjer razvoja kontrolinga u suvremenim poduzećima, naglašavaju da se promjene u poimaju kontrolinga ogledaju u kontrolingu kao poslovnoj filozofiji, području zadatka, učešću u odlučivanju, instrumentima, organizacijskoj strukturi i trendu širenja. Uloga kontrolera kao inovatora u poslovanju poduzeća odraz je promjene filozofije kontrolinga koji postaje sve snažnije orijentiran na podršku i smjernice strateškom upravljanju poduzećem. Promjena u filozofiji zahtijeva i promjenu zadatka pa se danas kao alati kontrolinga sve više primjenjuju KPI indeksi, benchmarking, ABC metoda upravljanja troškovima i sveobuhvatni pristup uravnoteženom upravljanju ciljevima poduzeća (BSC) metoda koja povezuje financijske i nefinancijske perspektive u poslovanju poduzeća. Iz promjene filozofije i područja zadatka proizlazi i usmjerenost kontrolera na viši stupanj učešća u odlučivanju.

Zbog potrebe za kontrolingom kao neovisnom funkcijom informiranja, savjetovanja i koordinacije, poželjno je izdvajanje kontrolinga iz hijerarhijske strukture poduzeća i van-hijerarhijska organizacija kontrolinga kojom se potiče kros-funkcijski i sveobuhvatni pogled na poslovanje poduzeća. Trend širenja kontrolinga nastaje kao odraz povećanje složenosti i dinamičnosti okoline koja zahtijeva znatno opsežniji pristup procesu prikupljanja, obrade i vrednovanja dostupnih podataka i informacija u okviru kontrolinga. Temeljni preduvjet za razvoj uloge kontrolera kao inovatora u hrvatskim poduzećima je orijentacija na cjeloživotno učenje kontrolera, ali i menadžera, o suvremenim konceptima kontrolinga kako bi se uvidjela njegova važnost i potencijal u osiguranju uspješnog menadžerskog odlučivanja.

6. RASPRAVA

Na temelju konzultacije postojećih znanstvenih i stručnih istraživanja iz područja kontrolinga moguće je u potpunosti odgovoriti na istraživačka pitanja postavljena u radu.

U prvom pitanju fokus je bio na definiranje kontrolinga i razvoj kontrolinga. Kontroling je poslovna disciplina koja se prvotno razvila u praksi, a tek potom privukla pažnju teoretičara te ta činjenica značajno otežava njegovo jednoznačno definiranje i izučavanje. Na temelju predstavljenih definicija kontrolinga, zaključuje se da se radi o poslovnoj funkciji koja je usko vezana uz rad menadžera jer menadžerima osigurava usluge informiranja, koordinacije i savjetovanja o poslovanju poduzeća te tako olakšava proces menadžerskog donošenja odluka. Kontroler prikuplja i analizira sve relevantne podatke o dosadašnjem poslovanju poduzeća kako bi izradio smjernice koje su orijentirane na budućnost, odnosno osiguranje konkurentske prednosti i učinkovitosti poduzeća. Orijentacija kontrolinga kao discipline usmjerene na budućnost poslovanja rezultat je dramatične promjene u poslovnom okruženju poduzeća. Dok su poduzeća poslovala u stabilnoj okolini u kojoj promjene nisu bile učestale, uloga kontrolera nije bila toliko složena. Kontroler je djelovao prvenstveno kao registrator prošlih događanja i osoba koja je interpretirala postignute rezultate poslovanja te su se zadaće kontrolera usko vezale uz računovodstveno-financijsku funkciju, a skup alata kojima se kontroler koristio uključivao je isključivo primjenu kvantitativnih ili alata za analizu financijske uspješnosti poslovanja.

Promjena u okruženju uvjetovana globalizacijom i liberalizacijom tržišta te zaoštavanjem konkurentske borbe dovela je do promjene filozofije i uloge kontrolinga. Tako su se potpuno razvile uloge kontrolera kao navigatora i inovatora u poslovanju. Cilj inovacijski orijentirane uloge kontrolera je osigurati holistički pregled na poslovanje poduzeća, koji osim financijske, uključuje i nefinancijske perspektive (perspektive kupaca, učenja i razvoja te procesnu perspektivu). Temeljem sveobuhvatne analize poduzeća, kontroler inovator razvija smjernice za optimizaciju poslovanja poduzeća u budućem razdoblju čime postaje uistinu snažna podrška menadžerskom odlučivanju.

Drugo istraživačko pitanje odnosilo se na usporedbu kontrolinga u SAD-u i Njemačkoj. Razlike u pristupu razvoju kontrolinga u SAD-u i Njemačkoj rezultat su drugačijih sustava korporativnog upravljanja. U SAD-u je zastupljen otvoreni sustav korporativnog upravljanja, a to je sustav u kojem se poduzeća oslanjaju primarno na tržište kapitala kako bi stekla

potrebne financijske resurse, a vlasničku strukturu čini veći broj manjih dioničara. U otvorenim sustavima kapitala stavlja se osobit naglasak na budžetiranje i odlučivanje o investicijskim projektima te na realizaciju što višeg povrata na ulaganja jer je to temeljni interes dioničara. Korporacije u SAD-u su značajno usmjerene na prikupljanje informacija za izradu financijskih izvješća s ciljem zadovoljenja potreba dioničara. U SAD-u se kontroling naziva upravljačkim računovodstvom ili računovodstvom koje je u službi učinkovitijeg donošenja menadžerskih odluka. Zadaće upravljačkog računovodstva uključuju prepoznavanje i analizu svih financijskih informacija na temelju kojih menadžer može pouzdano donositi odluke u okviru funkcija planiranja, organizacije, upravljanja ljudskim resursima, vođenja i kontrole.

Kontroling se u Njemačkoj razvijao u okvirima zatvorenog sustava korporativnog upravljanja u kojem poduzeća imaju jednog ili nekolicinu većinskih vlasnika. U takvim sustavima je stupanj preklapanja između vlasničke i menadžerske funkcije znatno veći. Uloga kontrolera se vezuje proces informiranog i koordiniranog savjetovanja menadžera u donošenju odluka koje su vezane za budućnost. Veća neovisnost kontrolinga u odnosu na funkciju financija i računovodstva temeljna je značajka kontrolinga na području Njemačke.

Treće pitanje je fokusirano na analizu izazova kontrolinga u suvremenom kompleksnom okruženju. Kompleksnost okruženja proizlazi iz globalizacije i liberalizacije tržišta i zaoštavanja konkurencije. Izloženost većem stupnju konkurencije nameće kontinuiranu borbu za osiguranjem održive konkurentske prednosti koja može biti cjenovne i ne-cjenovne prirode. Da bi se zadržala ili unaprijedila konkurentska prednost poduzeća, važan je razvoj inovacijskih sposobnosti poduzeća. Pritom se inovacije ne odnose samo na razvoj novih proizvoda i usluga, već i na inoviranje poslovnih procesa. Alati suvremenog kontrolinga stoga trebaju obuhvaćati financijsku i nefinancijsku perspektivu u poslovanju poduzeća da bi se iznašli načini za povećanje učinkovitosti i racionalizaciju troškova poslovanja uz zadovoljstvo kupaca i zaposlenika te osiguranje procesne orijentacije.

Konkurentska prednost ne stječe se samo na razini unutarnje okoline poduzeća. Kako okruženje postaje dinamičnije i kompleksnije, tako raste potreba za čvrstim i dugoročno orijentiranim povezivanjem poduzeća u lanac vrijednosti koji uključuje ključne partnere u fazama stvaranja vrijednosti koje prethode proizvodnji i fazama stvaranja vrijednosti koje slijede nakon procesa proizvodnje. Suradnički pristup među sudionicima lanca vrijednosti

donosi brojne dobrobiti poput smanjenja transakcijskih troškova, dijeljenja znanja, zajedničkog razvoja procesa ili povećanja razine kvalitete proizvoda i usluga. Razlog zbog kojeg je potrebno razvijati kontroling lanca vrijednosti je sve veća ovisnost poduzeća o ključnim partnerima u okruženju. Kao ključni kontrolerski alat lanca vrijednosti prepoznata je ABC analiza koja izračunava profitabilnost po određenim poslovnim aktivnostima nabave i upravljanja zalihama te prodaje. Primjenom tog alata prepoznaju se ključni dobavljači čije zalihe vrijednosno i po kontinuitetu potrošnje predstavljaju prioritet za nabavno poslovanje poduzeća. Istim postupkom se kupci poduzeća kategoriziraju u skupinu kupaca gornjeg, srednjeg i nižeg sloja te se poduzeću omogućuje prioritetno upravljanje najprofitabilnijim skupinama kupaca te prekidanje poslovne suradnje sa skupinama kupaca za koje je trošak pridobivanja veći od generirane vrijednosti (profita po kupcu).

Posljednje istraživačko pitanje odnosilo se na razlog zbog kojeg je potrebno razvijati ulogu kontrolera kao inovatora i način postizanja te uloge. Promjena filozofije kontrolinga ka ulozi inovatora rezultat je opisanih promjena u okruženju koje nameću poduzećima potrebu brze reakcije na promjene u okruženju i potrebu za pravodobnim prepoznavanjem signala nadolazeće krize. Upravo je anticipativna uloga kontrolera inovatora u prepoznavanju ranih signala rizika i kriza po poduzeće temeljni čimbenik dugoročnog osiguranja konkurentske prednosti. Pritom kontroler nije usmjeren samo na analizu odstupanja, već i na analizu uzroka odstupanja (kvalitativni aspekt analize). Takvim pristupom, kontroler inovator može pravodobno i točno reagirati na odstupanja i iznijeti menadžerima niz prijedloga i smjernica kojima je moguće učinkovito otkloniti uzroke problema u poslovanju i optimizirati rezultate poslovanja u budućnosti.

7. ZAKLJUČAK

U ovom radu je istražena uloga i značenje suvremenog kontrolinga. Priroda kontrolinga kao poslovne discipline je informativnog i savjetodavnog karaktera, a cilj kontrolinga je osigurati menadžerima racionalno utemeljeno, učinkovito i situacijski prilagođeno odlučivanje. Kontroling obuhvaća analizu poslovanja u prošlosti, ali mu je cilj djelovati s ciljem pravilnog usmjeravanja poslovanja u budućnosti. Suvremeni kontroling s inovatorskom ulogom i orijentacijom na budućnost odraz je dinamičnog okruženja, dok je u prošlosti, kada je okruženje bilo stabilnije i manje promjenjivo, kontroler imao primarno registratorsku ulogu orijentiranu na analizu prošlih događanja. Stanje kontrolinga se značajno razlikuje u pojedinim zemljama svijeta s naglaskom na razlike u njemačkoj i američkoj praksi kontrolinga. U SAD-u se pod kontrolingom podrazumijeva upravljačko računovodstvo, dok je u Njemačkoj kontroling manje ovisan o računovodstvu te je primarno naglašena njegova savjetodavna uloga. Hrvatska je tranzicijska zemlja u kojoj se interes za kontroling počeo razvijati tek nakon usvajanja tržišnog modela ekonomije. Zbog nedostatne prakse i iskustva s poslovnom disciplinom kontrolinga u RH, zamjetna je segmentiranost njegove uporabe i pretežno registratorska uloga.

Suvremeni kontroling treba nadilaziti granice samog poduzeća jer poduzeća sve više posluju kao povezane mreže što se očituje u konceptu lanca vrijednosti. Suvremeni kontroling treba prožimati sve aktivnosti lanca vrijednosti s ciljem osiguranja učinkovitosti poslovanja, a pritom osobitu ulogu ima primjena ABC metode upravljanja troškovima prema aktivnostima. Inovacijsku ulogu kontrolinga u izradi smjernica za buduće poslovanje potrebno je realizirati putem utemeljenosti kontrolinga na ciljevima kao sustavu vrijednosti te kontrolingu kao podršci i navigaciji procesa strateškog planiranja. Kontroling svojim alatima djeluje kao aktivnost koja podupire optimalnu organizaciju, upravljanje i sustav kontrole koji uključuje analizu odstupanja i uzroka odstupanja. Vrlo je važno u promjenjivim uvjetima okruženja primjenjivati sustave ranog upozorenja s ciljem pravodobne reakcije na promjene. U alate suvremenog kontrolinga se, osim ABC analize, osobito ubrajaju sustav uravnoteženih ciljeva (BSC), *benchmarking* i KPI ili indikator izvedbe poslovnih procesa. Alati suvremenog kontrolinga nisu orijentirani samo na analizu financijske perspektive poslovanja poduzeća, već i na nefinancijske perspektive kupaca, učenja i razvoja i poslovnih procesa.

LITERATURA

Znanstveni i stručni radovi

1. Abe, M. (2009). "Counting your customers" one by one: A hierarchical Bayes extension to the Pareto/NBD model. *Marketing Science*, vol. 28, no. 3, 541-553. Dostupno na: <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.687.3554&rep=rep1&type=pdf>, [pristupljeno 27.04.2018.]
2. Ahid, M., Augustine, A. (2012). The roles and responsibilities of management accountants in the era of globalization. *Global Journal of Management and Business Research*, vol. 12, no. 15. Dostupno na: <https://journalofbusiness.org/index.php/GJMBR/article/download/786/715>., [pristupljeno 12.03.2018.]
3. Akao, Y., Mazur, G. H. (2003). The leading edge in QFD: past, present and future. *International Journal of Quality & Reliability Management*, vol. 20, no. 1, 20-35. Dostupno na: http://intra.itiltd-india.com/quality/qulandreltools/qfd_history.pdf, [pristupljeno 02.03.2018.]
4. Bartolomeo, M., Bennett, M., Bouma, J. J., Heydkamp, P., James, P., Wolters, T. (2000). Environmental management accounting in Europe: current practice and future potential. *European Accounting Review*, vol. 9, no. 1, 31-52. Dostupno na: https://www.researchgate.net/profile/Teun_Wolters/publication/24080354_Environmental_Management_Accounting_in_Europe_Current_Practice_and_Future_Potential/links/55df07db08ae79830bb65dd5/Environmental-Management-Accounting-in-Europe-Current-Practice-and-Future-Potential.pdf, [pristupljeno 18.03.2018.]
5. Bedenik, N. O., Rausch, A., Fafaliou, I., Labaš, D. (2012). Early warning systems--empirical evidence. *Tržiste/Market*, vol. 24, no. 2. Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/file/140689>., [pristupljeno 20.02.2018.]
6. Bencová, M., Kal'avská, A. (2009). Importance of the Controllershship for the Company Performance-Software Company Experience. *E+ M Ekonomie a Management*, vol. 2, no. 76. Dostupno na: <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.471.1128&rep=rep1&type=pdf>, [pristupljeno 24.03.2018.]

7. Chareonsuk, C., Chansa-Ngavej, C. (2007). Effects of intangible assets on organizational financial performance: an analytical framework. Dostupno na: http://www.academia.edu/download/34630986/Chareonsuk_Chansa-ngavej2007EffectsofIntangibleAssetsonOrgFinPerf_APIEMSCConference_T3R08Paper189_10pp.pdf, [pristupljeno 28.04.2018.]
8. Collignon, J. (2012). ABC analysis (inventory). Dostupno na: [https://www.lokad.com/abc-analysis-\(inventory\)-definition](https://www.lokad.com/abc-analysis-(inventory)-definition), [pristupljeno 28.04.2018.]
9. Kilibarda, M. (2015). Logistički kontroling kao podrška upravljanju kvalitetom u logistici. Dostupno na: <http://www.cqm.rs/2007/pdf/34/11.pdf>, [pristupljeno 02.04.2018.]
10. Da Silva, A. M. (2008). Distribution channel structure: an overview of determinants. Revela Journal, 1-3. Dostupno na: http://www.academia.edu/download/34630986/Chareonsuk_Chansa-ngavej2007EffectsofIntangibleAssetsonOrgFinPerf_APIEMSCConference_T3R08Paper189_10pp.pdf, [pristupljeno 03.04.2018.]
11. Falshaw, J. R., Glaister, K. W., Tatoglu, E. (2006). Evidence on formal strategic planning and company performance. Management Decision, vol. 44, no. 1, 9-30. Dostupno na: https://www.researchgate.net/profile/Ekrem_Tatoglu/publication/235312515_Evidence_on_formal_strategic_planning_and_company_performance/links/0c96051af9d3d8994a000000.pdf, [pristupljeno 05.04.2018.]
12. Farquard, M. A. H., Ravi, V., Raju, S. B. (2014). Churn prediction using comprehensible support vector machine: An analytical CRM application. Applied Soft Computing, vol. 19, 31-40. Dostupno na: <http://download.xuebalib.com/xuebalib.com.26993.pdf>, [pristupljeno 13.03.2018.]
13. Fralix, M. T. (2001). From mass production to mass customization. Journal of Textile and Apparel, Technology and Management, 1(2), 1-7. Dostupno na: <https://pdfs.semanticscholar.org/ab1a/e05d856771712027f77195ee185360a1a328.pdf>, [pristupljeno 04.03.2018.]
14. Garrison, R. H., Noreen, E. W., Brewer, P. C., McGowan, A. (2010). Managerial accounting. Issues in Accounting Education, vol. 25, no. 4, 792-793. Dostupno na: <http://www.aaajournals.org/doi/pdf/10.2308/iace.2010.25.4.792>, [pristupljeno 10.04.2018.]

15. Guerreiro, R., Rodrigues Bio, S., Vazquez Villamor Merschmann, E. (2008). Cost-to-serve measurement and customer profitability analysis. The international journal of logistics management, vol. 19, no. 3, 389-407. Dostupno na: <http://www.cplsolucoes.com.br/conteudo/artigos/N%C3%83%C2%ADvel%20de%20Servi%C3%83%C2%A7o%20e%20lucratividade%20do%20cliente.pdf>, [pristupljeno 03.05.2018.]
16. Gunasekaran, A., Patel, C., McGaughey, R. E. (2004). A framework for supply chain performance measurement. International journal of production economics, vol. 87, no. 3, 333-347. Dostupno na: https://law.umassd.edu/media/umassdartmouth/businessinnovationresearchcenter/publications/pm_scm.pdf, [pristupljeno 12.04.2018.]
17. Gupta, R., Gupta, K. K., Jain, B. R., Garg, R. K. (2007). ABC and VED analysis in medical stores inventory control. Medical Journal Armed Forces India, vol. 63, no. 4, 325-327. Dostupno na: <https://www.ncbi.nlm.nih.gov/pmc/articles/PMC4922040/>, [pristupljeno 24.04.2018.]
18. Homburg, C., Workman Jr, J. P., Jensen, O. (2002). A configurational perspective on key account management. Journal of Marketing, vol. 66, no. 2, 38-60. Dostupno na: https://ub-madoc.bib.uni-mannheim.de/8063/1/W053_A%20Configurational%20Perspective%20on%20Key%20Account%20Management.pdf, [pristupljeno 06.05.2018.]
19. Huang, Y. F. (2003). Optimal retailer's ordering policies in the EOQ model under trade credit financing. Journal of the Operational Research Society, vol. 54, no. 9, 1011-1015. Dostupno na: <http://ir.lib.cyut.edu.tw:8080/bitstream/310901800/6648/1/PPJORS%2854%2C9%2C1011%29.pdf>, [pristupljeno 02.05.2018.]
20. Kaplan, R. S., Norton, D. P. (2001). Transforming the balanced scorecard from performance measurement to strategic management: Part I. Accounting horizons, vol. 15, no.1, 87-104. Dostupno na: http://www.academia.edu/download/33755211/BSC-Kaplan-Norton_tariq.pdf, [pristupljeno 09.04.2018.]
21. Karsak, E. E., Özogul, C. O. (2009). An integrated decision making approach for ERP system selection. Expert systems with Applications, vol. 36, no. 1, 660-667. Dostupno na: <https://pdfs.semanticscholar.org/d885/b152cac194fdd26ee830417a70eb323dd941.pdf> (2018-02-21), [pristupljeno 21.02.2018.]

22. Kilibarda, M. (2015). Logistički kontroling kao podrška upravljanju kvalitetom u logistici. Dostupno na: <http://www.cqm.rs/2007/pdf/34/11.pdf>, [pristupljeno 02.04.2018.]
23. Kock, C. J., Guillén, M. F. (2001). Strategy and structure in developing countries: Business groups as an evolutionary response to opportunities for unrelated diversification. *Industrial and corporate change*, vol.10, no.1, 77-113. Dostupno na: <https://pdfs.semanticscholar.org/c001/32421a3d85d2fba8a6be310e416ef98a50d5.pdf> , [pristupljeno 03.12.2018.]
24. Krajnović, A., Lordanić-Lukavac, S., Jović, I. (2012). Strateški menadžment i korištenje instrumenata strateškog kontrolinga u malim i srednjim poduzećima. *Oeconomica Jadertina*, vol. 2, no. 1, 72-80. Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/file/124401>, [pristupljeno 07.03.2018.]
25. Lujčić, R., Šarić, T., Šimunović, G. (2007). Primjena ekspertnog sustava pri određivanju klase prioriteta radnog naloga u pojedinačnoj proizvodnji. *Tehnički vjesnik*, vol.14, no. (1, 2), 65-75. Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/file/20743>, [pristupljeno 23.03.2018.]
26. Malić, M. (2016). Kontroling u javnom sektoru-preduvjeti za uspješnu implementaciju. *Zbornik Sveučilišta u Dubrovniku*, Vol. 3, No. 1, str. 105-115. Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/file/250731>, [pristupljeno 25.03.2018.]
27. Marr, B., Schiuma, G., Neely, A. (2004). Intellectual capital—defining key performance indicators for organizational knowledge assets. *Business Process Management Journal*, vol. 10, no.5, 551-569. Dostupno na: https://www.researchgate.net/profile/Andy_Neely/publication/241459861_Intellectual_capital_Defining_key_performance_indicators_for_organizational_knowledge_assets/links/0deec53236fef8625e000000/Intellectual-capital-Defining-key-performance-indicators-for-organizational-knowledge-assets.pdf, [pristupljeno 17.03.2018.]
28. Meter, M., Šarčević, M. (2017). Primjena instrumenata kontrolinga u praksi hrvatskih poduzeća. Dostupno na: http://www.poslovnaucinkovitost.eu/images/pdf/Istrazivanje_Primjena_instrumenata_kontrolinga_u_praksi.pdf, [pristupljeno 12.04.2018.]
29. Osmanagić Bedenik, N. (2007). Komparativna analiza prakse kontrolinga u Hrvatskoj. *Zbornik ekonomskog fakulteta u Zagrebu*, vol. 5, no.1, 361-385. Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/file/41346>, [pristupljeno 12.03.2018.]

30. Osmanagić Bedenik, N., Ivezić, V. (2006). Benchmarking kao instrument suvremenog kontrolinga. Zbornik ekonomskog fakulteta u Zagrebu, vol. 4. no. 1, 331-346. Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/file/16858>, [pristupljeno 18.04.2018.]
31. Perčević, H. (2010). Primjer obračuna troškova primjenom ABC metode. Zagreb: RRIF, br. 6, 32-37. Dostupno na:
32. Perčić, G., Kozina, G. (2011). Značaj logističkog procesa nabave u poslovnom sustavu. Tehnički glasnik, vol. 5, no. 1, 134-138. Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/file/127740>, [pristupljeno 16.04.2018.]
33. Perović, V., Vujičić, M. (2015). Controlling: between theory and practice. International Journal of Industrial Engineering and Management (IJIEM), vol. 6, no. 4, 165-170. Dostupno na: <http://rodacomm.com/wp-content/uploads/2017/11/Controlling-Between-Theory-and-Practice-2015-Perovic-Veselin-IJIEM-Vol-6-no-4-pp-165-170.pdf>, [pristupljeno 17.04.2018.]
34. Persoon, T. J., Zaleski, S., Frerichs, J. (2006). Improving preanalytic processes using the principles of lean production (Toyota Production System). American journal of clinical pathology, vol. 125, no. 1, 16-25. Dostupno na: <https://academic.oup.com/ajcp/article-pdf/125/1/16/4987287/ajcpath125-0016.pdf>, [pristupljeno 21.02.2018.]
35. Piškor, M., Kondić, V. (2010). Lean production kao jedan od načina povećanja konkurentnosti hrvatskih poduzeća na globalnom tržištu. Tehnički glasnik, vol. 4, no. (1-2), 37-41. Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/file/127848>, [pristupljeno 19.03.2018.]
36. Popović Petrušić, H. (2017). Kontroling kao instrument uspješnog upravljanja zalihama. FIP-Financije i pravo, vol. 5, no. 1, 107-121.
37. Prahalad, C. K., Ramaswamy, V. (2004). Co-creation experiences: The next practice in value creation. Journal of interactive marketing, vol. 18, no. 3, 5-14. Dostupno na: <https://deepblue.lib.umich.edu/bitstream/handle/2027.42/35225/20015 ftp.pdf>, [pristupljeno 29.03.2018.]
38. Rancati, E., Gordini, N. (2014). Content marketing metrics: Theoretical aspects and empirical evidence. European Scientific Journal, ESJ, 10(34). Dostupno na: <http://eujournal.org/index.php/esj/article/viewFile/4825/4528>, [pristupljeno 06.05.2018.]
39. Reardon, T., Hopkins, R. (2006). The supermarket revolution in developing countries: Policies to address emerging tensions among supermarkets, suppliers and traditional retailers. The European journal of development research, vol. 18, no. 4, 522-545.

- Dostupno na:
https://www.researchgate.net/profile/Thomas_Reardon2/publication/5056902_The_Supermarket_Revolution_in_Developing_Countries_Policies_for_Competitiveness_with_Inclusiveness/links/54da28620cf2464758209073/The-Supermarket-Revolution-in-Developing-Countries-Policies-for-Competitiveness-with-Inclusiveness.pdf,
 [pristupljeno 07.05.2018.]
40. Reinartz, W. J., Kumar, V. (2003). The impact of customer relationship characteristics on profitable lifetime duration. *Journal of marketing*, vol. 67, no.1, 77-99. Dostupno na:
https://www.researchgate.net/profile/Juan_P_Maicas/publication/228344665_The_impact_of_customer_relationship_characteristics_on_customer_switching_behavior_Differences_between_switchers_and_stayers/links/55183e530cf2f7d80a3dec1b.pdf,
 [pristupljeno 14.03.2018.]
41. Sambrani, V. N., Pol, N. B. (2016). Supply Chain Management–Impact of Distributor ROI Towards Sales Enhancement in FMCG Sector. Dostupno na:
<https://hrcak.srce.hr/file/175102>, [pristupljeno 07.05.2018.]
42. Scholz-Reiter, B., Heger, J., Meinecke, C., Bergmann, J. (2012). Integration of demand forecasts in ABC-XYZ analysis: practical investigation at an industrial company. *International Journal of Productivity and Performance Management*, vol. 61, no. 4, 445-451. Dostupno na:
http://www.academia.edu/download/44559118/Integration_of_demand_forecasts_in_ABC-X20160408-20499-1g2krdg.pdf, [pristupljeno 08.05.2018.]
43. Setijono, D., Dahlgaard, J. J. (2007). Customer value as a key performance indicator (KPI) and a key improvement indicator (KII). *Measuring Business Excellence*, vol. 11, no. 2, 44-61. Dostupno na: <http://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:205854/FULLTEXT01.pdf>, [pristupljeno 03.05.2018.]
44. Slater, S. F., Olson, E. M. (2001). Marketing's contribution to the implementation of business strategy: An empirical analysis. *Strategic Management Journal*, vol. 22, no. 11, 1055-1067. Dostupno na:
https://www.researchgate.net/profile/Alkasim_Sidi_Bello/post/is_there_any_research_article_suggesting_further_study_on_market_penetration_and_market_development/attachment/59d6202279197b807797e9bf/AS:288872320782339@1445883936807/download/1.pdf, [pristupljeno 30.04.2018.]

45. Poslovna učinkovitost. Učinkovitost upravljanja procesom nabave. Dostupno na: <http://www.poslovnaucinkovitost.eu/kolumne/poslovanje/499-ucinkovitost-upravljanja-procesom-nabave>, [pristupljeno 12.04.2018.]
46. Sprinkle, G. B. (2003). Perspectives on experimental research in managerial accounting. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 28, no. (2-3), 287-318. Dostupno na: http://lib.cufe.edu.cn/upload_files/other/4_20140512040943_15.pdf, [pristupljeno 03.05.2018.]
47. Špac, D. (2008). Kontroling u Republici Hrvatskoj s posebnim osvrtom na istarsku županiju. *Economic research-Ekonomska istraživanja*, vol. 21, no. 1, 59-68. Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/file/33770>, [pristupljeno 10.05.2018.]
48. Špac, D., Mošnja-Škare, L. (2009). Controlling in transition environments: empirical evidence from Croatia. *South East European Journal of Economics and Business*, vol. 4, no. 1, 63-80. Dostupno na: <https://www.degruyter.com/downloadpdf/j/jeb.2009.4.issue-1/v10033-009-0005-4/v10033-009-0005-4.xml>, [pristupljeno 07.05.2018.]
49. Venkatesan, R., Kumar, V. (2004). A customer lifetime value framework for customer selection and resource allocation strategy. *Journal of marketing*, vol. 68, no. 4, 106-125. Dostupno na: http://dmanalytics.org/wp-content/uploads/2012/11/CLV_ORA-JM.pdf, [pristupljeno 15.04.2018.]
50. Vrdoljak Raguž, I. (2010). Specifičnosti metodoloških pristupa mjerenju uspješnosti poslovanja kvalitativnim pokazateljima. *Poslovna izvrsnost: znanstveni časopis za promicanje kulture kvalitete i poslovne izvrsnosti*, vol. 4, no. 2, 107-117. Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/file/91232>, [pristupljeno 22.04.2018.]
51. Vrtodušić Hrgović, A. M. (2005). Rezultati poslovanja kao element sustava kvalitete. *Tourism and hospitality management*, vol. 11, no. 1, 239-249. Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/file/267312>, [pristupljeno 29.03.2018.]
52. Vuko, T., Ojvan, I. (2013). Controlling and business efficiency. *Croatian Operational Research Review*, vol. 4, no. 1, 44-52. Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/file/143327>, [pristupljeno 27.02.2018.]
53. Yoo, B., Donthu, N., Lee, S. (2000). An examination of selected marketing mix elements and brand equity. *Journal of the academy of marketing science*, vol. 28, no. 2, 195-211. Dostupno na: https://www.researchgate.net/profile/Naveen_Donthu/publication/245335276_An_Examination_of_Selected_Marketing_Mix_Elements_and_Brand_Equity/links/0a85e5303

[5a5398b37000000/An-Examination-of-Selected-Marketing-Mix-Elements-and-Brand-Equity.pdf](#), [pristupljeno 21.03.2018.]

54. Zahn, M.A. (2013). Types of performance indicators. Dostupno na: <https://clarity.sutherlandglobal.com/blog/accounting-minute/types-of-performance-indicators/>, [pristupljeno 09.04.2018.]
55. Zimmerman, J. L., Yahya-Zadeh, M. (2011). Accounting for decision making and control. Issues in Accounting Education, vol. 26, no. 1, 258-259. Dostupno na: <http://www.aaajournals.org/doi/pdf/10.2308/iace.2011.26.1.258>, [pristupljeno 28.04.2018.]

Knjige

1. Avelini-Holjevac, I. (2007). Kontroling : upravljanje poslovnim rezultatom, Hotelijerski fakultet Opatija 2007.
2. Barth, T., Barth, D. (2008). Controlling. Berlin: Oldenborug Verlag.
3. Faris, P. W., Bendle, N. T., Pfeifer, P. E., Reibstein, D. J. (2010). Metrike marketinga- Konačni vodič kroz mjerenje marketinške izvedbe, za hrvatsko izdanje MATE doo Zagreb 2014.
4. Ferišak, V. (2000). Elementi managementa nabave. Zagreb: Vlastita naklada.
5. Goretzki, L., Strauss, E. (2017). The role of Management Accountant: local variations and global influences. NY: Routhledge.
6. Horvath, P. (2006). Kontroling. Munchen:,Verlag Franz Vahlen
7. Kaplan, R. S. (1984). The evolution of management accounting. In Readings in accounting for management control(pp. 586-621). Springer, Boston, MA.
8. Kesić, T. (2003). Integrirana marketinška komunikacija. Opinio, Zagreb.
9. Luković, T., Lebefromm, U. (2009), Kontroling-koncepcija i slučajevi, Dubrovnik: Sveučilište u Dubrovniku.
10. Marchand, D. A., Kettinger, W. J., Rollins, J. D. (2002). Information orientation: The link to business performance. Oxford: Oxford University Press.
11. Očko, J., Švigir, A. (2009). Kontroling: upravljanje iz backstagea. Zagreb: Alitus savjetovanje.
12. Osmanagić-Bedenik, N. (2004). Kontroling - Abeceda poslovnog uspjeha, 2. dopunjeno izdanje, Zagreb: Školska knjiga.

13. Previšić, J. i Došen, Đ.(2000). Osnove međunarodnog marketinga. Zagreb: Masmedia.
14. Reichmann, T. (2012). Controlling: Concepts of management control, controllership, and ratios. Springer Science & Business Media.
15. Tipurić, D. (2008): Korporativno upravljanje. Zagreb: Sinergija.

Popis grafikona i slika

Popis grafikona

Grafikon 1. Komparativna analiza uporabe alata kontrolinga u SAD-u, Njemačkoj i Francuskoj	24
Grafikon 2. Ocjena percepcije o stanju okoline u Hrvatskoj 2001. i 2007. godine	29
Grafikon 3. Zastupljenost odjela za kontroling u hrvatskim poduzećima 2001. i 2007. godine	29
Grafikon 4. Hijerarhijska pozicija odjela za kontroling u poduzećima u RH	30
Grafikon 5. Stručna odgovornost kontrolinga u hrvatskim poduzećima	31
Grafikon 6. Ocjena doprinosa ispitanika učinkovitosti poslovanja poduzeća	32
Grafikon 7. Zastupljenost kontrolinga u poduzećima različite veličine	33
Grafikon 8. Ključni izvori informacija za potrebe kontrolinga	33

Popis slika

Slika 1. pristupi definiranju kontrolinga	12
Slika 2. Spona između menadžera i kontrolera	13
Slika 3. Funkcije i zadaci kontrolinga	16
Slika 4. Usporedba uloge strateškog i operativnog kontrolinga	25
Slika 5. Kontroling kao linijska služba na drugoj hijerarhijskoj razini u organizacijskoj strukturi poduzeća	26
Slika 6. Kontroling kao linijska služba na prvoj hijerarhijskoj razini u organizacijskoj strukturi poduzeća	27
Slika 7. Organizacija kontrolinga kao stručne službe u poduzeću	28
Slika 8. Lanac vrijednosti proizvoda i usluga	41

